



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO (NOTURNO)

Leonardo Studzinski de Souza

**Hipóteses de Incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis previstas na
Constituição Federal de 1988, após Emenda n. 132/2023.**

Florianópolis

2024

Leonardo Studzinski de Souza

**Hipóteses de Incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis previstas na
Constituição Federal de 1988, após Emenda n. 132/2023.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Graduação em Direito (Noturno) do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Carlos Araújo Leonetti, Dr.
Coorientadora: Ana Camila Hilgert Maldaner, Adv.

Florianópolis

2004

Ficha catalográfica gerada por meio de sistema automatizado gerenciado pela BU/UFSC.
Dados inseridos pelo próprio autor.

Souza, Leonardo Studzinski
Hipóteses de Incidência do Imposto de Transmissão de
Bens Imóveis previstas na Constituição Federal de 1988, após
Emenda n. 132/2023. / Leonardo Studzinski Souza ;
orientador, Carlos Araújo Leonetti, coorientadora, Ana
Camila Hilgert Maldaner, 2024.
69 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito Constitucional. 3. Direito
Tributário. 4. Direito Civil. 5. Direito das Coisas. I.
Leonetti, Carlos Araújo. II. Maldaner, Ana Camila Hilgert.
III. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em
Direito. IV. Título.



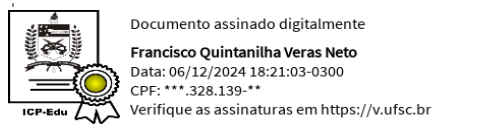
**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
Coordenação de TCC**

Leonardo Studzinski de Souza

Título: Hipóteses de Incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis previstas na Constituição Federal de 1988, após Emenda n. 132/2023.

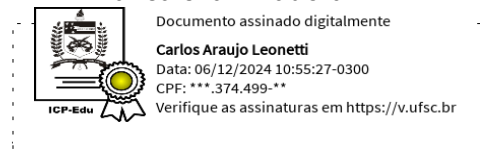
Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito (Noturno).

Florianópolis, 05 de dezembro de 2024.

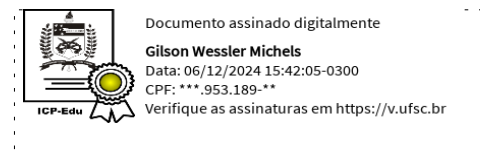


Francisco Quintanilha Verás Neto, Dr.
Coordenação do Curso

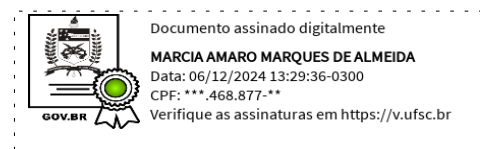
Banca examinadora



Prof. Carlos Araújo Leonetti, Dr.
Orientador(a)



Prof. Gilson Wessler Michels, Dr.
Instituição: UFSC



Márcia Amaro Marques de Almeida
Instituição UFSC

Florianópolis, 2005

Ao meu filho, Caetano.

Os teóricos das organizações, assim como os cientistas de outras disciplinas, frequentemente abordam seu objeto a partir de uma estrutura de referências baseada em suposições inquestionáveis. Na medida em que essas suposições são continuamente afirmadas e reforçadas pelos cientistas da área e por outros com os quais os teóricos das organizações interagem, podem permanecer não apenas sem discussão, mas também algo além da percepção consciente. Nesse sentido, a visão de mundo ortodoxa pode vir a assumir o status de real, rotineira e inquestionável [...] (Morgan, 2005, p. 58)

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar as três hipóteses autônomas do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), tributo de competência municipal previsto no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988. A pesquisa busca compreender os limites semânticos, jurídicos, econômicos da autorização constitucional para o exercício pleno da competência tributária municipal. Secretarias de fazenda de muitos municípios do país cobram o ITBI quando constatarem a ocorrência de diversas modalidades de negócios jurídicos imobiliários envolvendo qualquer uma das três materialidades previstas no texto constitucional, mas tem sua pretensão embargada pelo Poder Judiciário. A pesquisa avança por diversas áreas jurídicas e das ciências sociais para, ao final, concluir, que é juridicamente adequada a cobrança de ITBI ante a constatação de qualquer tipo de negócio imobiliário translativo oneroso *inter vivos* envolvendo qualquer uma das três materialidades previstas no texto constitucional de 1988.

Palavras-chave: direito constitucional; direito tributário; direitos reais.

ABSTRACT

This work aims to analyze the three autonomous hypotheses of the Property Transfer Tax (ITBI), a municipal tax provided for in article 156, item II, of the 1988 Federal Constitution. The research seeks to understand the semantic, legal, economic limits constitutional authorization for the full exercise of municipal tax jurisdiction. Finance departments in many municipalities in the country charge the ITBI when they find the occurrence of various types of legal real estate transactions involving any of the three materialities provided for in the constitutional text, but their claim is blocked by the Judiciary. The research advances through several legal and social science areas to, in the end, conclude that it is legally appropriate to charge ITBI in the event of any type of *inter vivos* translational real estate business involving any of the three materialities provided for in the constitutional text of 1988.

Keywords: Constitucional law; tax law; rights im rem.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A tridimensionalidade do Fato Gerador de ITBI.....	25
Figura 2 – Hipóteses de incidência relacionadas às correntes em análise.....	46
Figura 3 – Hipóteses de incidência relacionadas às correntes em análise.....	48
Figura 4 – Hipóteses de incidência de ITBI definidas pelo CTN.....	57
Figura 5 – Atributos da propriedade.....	61
Figura 6 – Correntes doutrinárias e Fatos Imponíveis.....	64

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
1.1	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA.....	16
1.2	OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS.....	17
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	18
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	19
1.5	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	20
2	O ITBI NO CONTEXTO BRASILEIRO.....	22
2.1	A TRIDIMENSIONALIDADE DO DIREITO.....	22
2.2	O ITBI À LUZ DO DIREITO CONSTITUCIONAL CONTEMPORÂNEO.....	26
2.3	O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....	30
3	O ITBI: UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA.....	32
3.1	O ALVARÁ 03 DE 1809.....	33
3.2	A CONSTITUIÇÃO DE 1891.....	33
3.3	AS CONSTITUIÇÕES DE 1934 E 1937.....	34
3.4	A CONSTITUIÇÃO DE 1946 E A EMENDA DE 1961.....	35
3.5	A CONSTITUIÇÃO DE 1946 E A EMENDA DE 1965.....	35
3.6	A CONSTITUIÇÃO DE 1967 E A EMENDA DE 1969.....	37
3.7	A CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	37
3.8	A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL.....	38
4	O ITBI: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL.....	41
4.1	A CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL.....	41
4.2	A POSIÇÃO DOUTRINÁRIA.....	45
4.2.1	Materialidade Unitária.....	48
4.2.1.1	<i>Materialidade Unitária formal.....</i>	<i>49</i>
4.2.1.2	<i>Materialidade Unitária econômica.....</i>	<i>51</i>
4.2.2	Materialidade Binária.....	52
4.2.3	Materialidade Ternária.....	54
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
	REFERÊNCIAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho de conclusão de curso de graduação em Direito se propõe a investigar os limites materiais das hipóteses de incidência do ITBI – imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – autorizadas pela Constituição Federal de 1988.

Tal pesquisa se debruça sobre os limites semânticos, jurídicos, econômicos do texto constitucional de 1988. Mais especificamente, busca-se compreender a autorização constitucional dada aos municípios para exercício pleno de sua competência tributária e seus reflexos na lei complementar e na lei ordinária.

A tarefa consiste em identificar e entender o alcance das hipóteses de incidência do ITBI autorizadas pela Constituição Federal e confirmar a higidez da jurisprudência, da doutrina e das práticas administrativas frente à Lei Maior.

Esta investigação acadêmica justifica a obtenção do grau de bacharel em Direito e traz, ao fim e ao cabo, substrato a ações legislativa e administrativa municipais. Também são resultados mediatos deste trabalho avanços para garantir tratamento equitativo entre contribuintes submetidos às mesmas situações jurídicas tributárias e para reafirmar o acordo federativo desenhado na Carta Política de 1988, notadamente, no que concerne à repartição da base tributária.

1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) tem incidência prevista no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal. Considerável parcela da doutrina e da jurisprudência compreende o texto constitucional como autorizativo da incidência do tributo apenas nas transmissões de direitos reais sobre imóveis. Há outra parcela de juristas, com menos adeptos, a defender a incidência desse tributo também na cessão de direitos à aquisição de imóveis e de direitos reais sobre imóveis. Uma terceira corrente, ainda menos representativa, afirma ser possível a tributação de ITBI na transmissão de bens imóveis, tal como preconizado na Constituição de 1988, o que abarcaria a transmissão da posse de imóveis.

Adicionalmente à controvérsia acerca dessas três materialidades autônomas de ITBI, certa corrente doutrinária e jurisprudencial restringe ainda mais a possibilidade de tributação

pela sisa apenas a negócios jurídicos imobiliários formalmente levados a registro em Cartório de Registro Público de Imóveis. Outra parcela relevante dos juristas identifica na Carta de 1988 o poder-dever para que municípios tributem os negócios imobiliários tão logo se comprovem no mundo econômico. Assevera esse último grupo que as formalidades da lei civil aplicáveis a esse tipo de negócios servem para dar publicidade aos atos e garantir eficácia contra a coletividade, mas seriam desnecessárias para alterar os efeitos tributários do fato gerador.

Nos tribunais brasileiros, a matéria ainda não está totalmente pacificada. Dada a sua relevância e a sua atualidade, é esse o cerne da discussão empreendida pelo STF no bojo do Tema 1.124, qual seja: a “Incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) na cessão de direitos de compra e venda, ausente a transferência de propriedade pelo registro imobiliário.”

Antes da reanálise do Recurso Extraordinário que ensejou o Tema 1.124 do STF, os últimos e relevantes litígios que ascenderam às cortes superiores versavam sobre a base de cálculo do ITBI: se poderia o fisco preestabelecer valores das transações imobiliárias. Outras vezes, a discussão girou em torno do momento da exigência de arrecadação pecuniária: isso importando em desvendar o instante mais acertado da ocorrência do fato gerador do imposto.

Aliás, cumprindo o princípio da estrita legalidade, secretarias de fazenda de muitos municípios do país cobram o ITBI quando constataam a ocorrência de diversas modalidades de negócios jurídicos imobiliários translativos, onerosos, *inter vivos*, envolvendo qualquer uma das três materialidades previstas no texto constitucional de 1988, mas tem sua pretensão embargada pelo Poder Judiciário. Isso ocorre, porque alguns dos contribuintes, inconformados, buscam nos tribunais reparação pelos valores arrecadados ao erário. Grande parte desses contribuintes obtém, já na primeira instância judicial, a satisfação de seu pleito.

A partir do problema acima surge o questionamento que orienta o esforço investigativo deste trabalho: é juridicamente adequada a cobrança de ITBI ante a constatação de negócios imobiliários translativos onerosos *inter vivos* envolvendo qualquer uma das três materialidades previstas no texto constitucional de 1988?

A hipótese inicial é de que a pergunta de pesquisa deve ser respondida afirmativamente: sim, é juridicamente adequada a cobrança de ITBI ante a constatação de negócio que envolva: i) transmissão de bens imóveis, ii) transmissão de direitos reais sobre imóveis e iii) cessão de direitos à aquisição de imóveis ou direitos reais sobre imóveis.

1.2 OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS

Assim, o objetivo geral deste trabalho é: verificar a adequação da cobrança de ITBI por parte de autoridade fiscal municipal quando identificadas a transmissão de bens imóveis, a transmissão de direitos reais sobre imóveis ou a cessão de direitos à aquisição de imóveis ou direitos reais sobre imóveis, por ato oneroso e *inter vivos*, cumpridas as condicionantes econômicas e as formais civilistas relacionadas a cada caso.

Para o alcance do objetivo geral desta pesquisa, são necessários os seguintes objetivos intermediários, ou específicos, que suportarão o resultado final do conjunto.

- Analisar os núcleos materiais das hipóteses de incidência do ITBI nas constituições brasileiras, no Código Tributário Nacional e em algumas leis municipais;
- Investigar o desenvolvimento da jurisprudência dos tribunais superiores sobre hipóteses de incidência do ITBI e sua conformidade constitucional;
- Investigar o desenvolvimento da doutrina tributária e civil sobre hipóteses de incidência do ITBI e sua conformidade constitucional e legal;

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Esta pesquisa se justifica, porque aborda questão tributária específica e de grande importância para municípios brasileiros e para administrados que realizam transações imobiliárias.

No que importa aos municípios brasileiros, este trabalho chama a atenção para a desconsideração, ou mitigação, do Pacto Federativo idealizado pelo constituinte originário de 1988, uma vez constatado que Fiscos municipais têm ação administrativa freada por decisões judiciais ao pretender obter receitas tributárias de ITBI, conforme o mandamento constitucional.

Para os administrados, o tema é relevante, porque se alerta sobre o contínuo distanciamento do ideal de justiça tributária, Princípio de Isonomia Tributária, também previsto na Constituição Cidadã, quando detentores de mais recursos financeiros revertem por intermédio do Poder Judiciário a sujeição passiva de ITBI em suas transações imobiliárias.

O poder-dever de instituir e de arrecadar tributos é um dos suportes fundamentais da federação brasileira, visto que não existe autonomia efetiva sem a possibilidade de obtenção de recursos, especialmente, de recursos financeiros. A autonomia financeira, portanto, é

consequência necessária da tão pretendida autonomia política dos entes da Federação brasileira.

Concernente a essa espécie de receitas públicas, a Carta Magna foi bastante analítica ao tratar da competência tributária dos entes federativos. Seu Título VI muito bem detalhada a autorização política para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarem tributos, garimpando recursos financeiros indispensáveis à produção de bens e de serviços públicos requisitados por suas populações.

Em seu artigo 156, a Constituição de 1988 expressamente autorizou o exercício da competência tributária em sede de ITBI em três hipóteses materiais genéricas autônomas: i) na transmissão de bens imóveis; ii) na transmissão de direitos reais sobre imóveis; e, iii) na cessão de direitos a sua aquisição. Amealhando mais essa fonte renda, os municípios poderão efetivar as políticas públicas selecionadas por seus cidadãos.

Contudo, Tribunais Superiores vêm se posicionando de modo a reduzir o alcance dessa autorização constitucional. A situação lembra um quebra-cabeça a ser solucionado por doutrinadores e aplicadores do Direito. Quebra-cabeça é empregado aqui no sentido de indicar aquela categoria particular de problemas que servem para testar habilidade ou engenhosidade em sua resolução, tal qual utilizado por Thomas Kuhn, na obra *A estrutura das revoluções científicas*, publicada em 1962.

Assim, a busca por uma melhor compreensão das hipóteses de incidência de ITBI autorizadas pela Constituição de 1988 será fundamental para garantir segurança jurídica, para agentes exatores e para contribuintes, e justiça tributária. Espera-se, assim, contribuir para a efetividade do sistema tributário e para a proteção dos direitos dos contribuintes, ou seja, atenção ao Pacto Federativo e ao Princípio da Isonomia em matéria tributária.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está dividido em cinco capítulos. O primeiro se dedica à abordagem inicial da pesquisa, à contextualização do tema e à transmissão de informações sobre forma, objetivos, conveniência e oportunidade deste estudo.

O capítulo II, para bem dizer, é estrutura fundamental lógica e teórica em que se desenvolve esta investigação. Ele se divide, conceitualmente, em três blocos, os quais pretendem informar o motivo de a interpretação ampliada das hipóteses de incidência de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis descritas na Constituição de 1988 fortalecer o Princípio da Isonomia e o Pacto Federativo.

Nessa toada, o primeiro bloco contém o posicionamento filosófico da pesquisa; o segundo bloco ajusta a investigação aos enunciados da Constituição Federal; enquanto a terceira seção leva o horizonte teórico à tributação e às finanças públicas.

No terceiro capítulo é feito um resgate do ITBI no ordenamento jurídico brasileiro, em especial desse tributo nas constituições da República, sem olvidar da legislação complementar e ordinária.

No quarto capítulo é apresentada a controvérsia judicial que vem desviando o juízo da magistratura sobre o tema e as correntes doutrinárias que mantêm o debate aceso.

No quinto capítulo são trazidas as conclusões da pesquisa desenvolvida e as considerações finais.

1.5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos são essenciais para garantir que a pesquisa seja realizada de maneira organizada, sistemática e rigorosa. Por sua vez, a metodologia descreve o processo de investigação utilizado para responder ao problema de pesquisa e atingir os objetivos propostos.

De acordo com as professoras Eva Lakatos e Marina Marconi:

pesquisar não é apenas procurar a verdade, é encontrar respostas para questões propostas utilizando métodos científicos”, (...). “A pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento técnico ou científico, e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais. Lakatos e Marconi (2006, p. 15)

Busca-se prioritariamente com a descrição da metodologia empregada permitir que outros refaçam o mesmo caminho aqui percorrido e cheguem à mesma resposta. Desta forma, se estará diante de uma pesquisa científica e não de um objeto do acaso.

Lakatos e Marconi (2006, p. 135), com propriedade, adicionam: “todas as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos”, que, segundo essas autoras, constituem o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que permite alcançar o objetivo, qual seja: conhecimento válido e verdadeiro. Esse conjunto de atividades traz maior segurança e economia à pesquisa, aponta o caminho a ser seguido, detecta erros e auxilia a decisão do cientista.

A pesquisa empreendida neste Trabalho de Conclusão de Curso é do tipo bibliográfica e documental, com características qualitativas. Nesse tipo de pesquisa há

consulta e análise de livros, artigos, dissertações, teses e outros materiais acadêmicos sobre o tema em questão. A pesquisa documental também envolve a análise de documentos jurídicos, como Constituição, leis, decisões judiciais e outros atos normativos pertinentes ao assunto abordado.

O posicionamento desta investigação nas ciências sociais se encontra nos limites entre os paradigmas funcional e interpretativista propostos por Gareth Morgan, em artigo seminal publicado no Brasil em 2005; a metáfora da tridimensionalidade do direito, sugerida por Miguel Reale, em 1968, apontou a direção para seleção e análise de material útil a revelar toda amplitude etiológica do fenômeno da tributação; e o método hipotético-dedutivo foi utilizado como meio para resolver o quebra-cabeça percebido no ordenamento jurídico brasileiro no qual inúmeras transações imobiliárias ficam alheias ao ITBI, a despeito do comando constitucional para que isso ocorra e do esforço arrecadatário de muitos municípios brasileiros.

A ideia de paradigma científico foi apresentada por Thomas Kuhn em seu livro *A estrutura das revoluções científicas*. Gareth Morgan, cientista da Teoria Organizacional, avançou na compreensão e na ilustração das ideias de Kuhn. De acordo com Morgan (2005), uma das mais importantes implicações do trabalho de Thomas Kuhn deriva da identificação de paradigmas como realidades alternativas. O termo paradigma é, portanto, utilizado neste Trabalho de Conclusão de Curso de graduação para apontar a visão da realidade tributária brasileira percebida por grande parte de profissionais e teóricos dessa área, mas que pode ser contrastada com outros pontos de vista, outros paradigmas.

A partir do entendimento de paradigmas como fortaleza científica, em 1980, Gareth Morgan aprimorou as ideias de metáforas e resolução de quebra-cabeças como utensílios para criticar ou corroborar um paradigma ou, até mesmo, estabelecer novo paradigma científico. Um dos objetivos do artigo Morgan era demonstrar que as diferentes escolas de pensamento, mesmo que possam ser agrupadas em paradigmas diferentes, têm em comum o uso de metáforas.

No nível de resolução de quebra-cabeças da análise aqui empreendida, é possível identificar diversos tipos de atividades de pesquisa que procuram operacionalizar as implicações da metáfora da tridimensionalidade do direito. Assim, no nível detalhado da análise, textos específicos, modelos e ferramentas de pesquisa competem pela atenção do pesquisador.

Como acima mencionado, a metáfora do Direito como fato, valor e norma orientou a fase de pesquisa bibliográfica, de análise do material selecionado e de racionalização sobre os achados de pesquisa. **EsseEsses** conjunto viabilizou o resultado atingido.

2 O ITBI NO CONTEXTO BRASILEIRO

Antes de se adentrar na fundamentação teórica deste trabalho, cabem algumas considerações sobre a utilidade do que foi colacionado para a pesquisa proposta. Para se entender o aspecto simbólico da construção da teoria científica é importante atentar para o papel da metáfora, neste caso, a metáfora da tridimensionalidade do direito, proposta por Miguel Reale.

Para Morgan (2005, p. 65), “o processo de concepção metafórica é um modo básico de simbolismo, central no modo como os seres humanos forjam suas experiências e seu conhecimento sobre o mundo em que vivem”. A metáfora, o símbolo, a alegoria, são frequentemente considerados não mais do que um artifício literário e descritivo para embelezamento. Todavia, a metáfora, conforme Morgan (2005, p. 65), “fundamentalmente constitui uma forma criativa que produz seu efeito por meio da intersecção ou sobreposição de imagens”.

Portanto, o âmago desta fundamentação teórica consiste em buscar uma matriz disciplinar a partir da Filosofia do Direito, do Direito Constitucional, das Finanças Públicas e da Tributação que possa corroborar a metáfora da tridimensionalidade do direito proposta por Miguel Reale. Assim ficará facilitada a análise do objeto de pesquisa identificado, qual seja, as hipóteses constitucionais de incidência de ITBI, e será possível, quiçá, resolver o quebra-cabeça que afeta a exigência e a arrecadação desse imposto, atualmente, no Brasil.

2.1 A TRIDIMENSIONALIDADE DO DIREITO

Compreender o posicionamento desta investigação na Filosofia do Direito ajuda, desde o início, a estabelecer as linhas principais de raciocínio, a selecionar referências teóricas e a criticar as informações colacionadas. Essa abordagem visa a compreender como a interpretação ampliada das hipóteses de incidência descritas na Constituição de 1988 contribui para fortalecer tanto o atendimento ao Princípio da Isonomia quanto ao Pacto Federativo.

Para tanto, este trabalho parte de uma visão juspositivista eclética do Direito, notadamente perfilhada à metáfora configurada pela Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale. Conforme leciona Alysson Leandro Mascaro (2019, p. 279), “as perspectivas filosóficas mais comuns ao pensamento jurídico contemporâneo, as juspositivistas, são expressão imediata do domínio do Estado pela burguesia, a partir do século XIX”.

Para Mascaro (2019, p. 279), “pode-se chamar de juspositivismo eclético esse tipo de pensamento que, já lastreado especificamente na técnica normativa estatal, quer, no entanto, dar-lhe um fundamento exterior, social, histórico”. Esse tipo de pensamento se mostra amplo, originário de muitas raízes, e busca em elementos externos ou em axiomas generalistas fundamento para o direito positivo.

Nessa linha de apresentação da metáfora, Alysson Leandro Mascaro adiciona:

o pensamento de Miguel Reale (1910 – 2005) é um dos mais importantes da filosofia do direito positivista que se poderia chamar eclética. Sua tensão entre o campo das normas positivas e os fatos e os valores sociais não deixa afirmar, na filosofia do direito, uma visão de tipo meramente analítico normativo. (Mascaro, 2019, p. 282)

Leandro Mascaro (2019, p. 282) prossegue apresentando a filosofia de Miguel Reale, a qual “tem nas normas postas pelo Estado um dos eixos de sua análise do direito. Mas transcende claramente tais limites juspositivos. É na tríplice estrutura fenomenal de norma, fato e valor que Reale situa o acontecer jurídico”. O seu ecletismo fica patente, pois, para Reale, o direito não pode ser analisado apenas segundo um único padrão, nem sociológico, nem moral, nem formal.

O sociologismo jurídico informa que o Direito está nos fatos, nos costumes, no modo como a vida humana associada funciona na prática (fato), e não no Direito positivado em leis formais. Já a partir do moralismo jurídico, ou jusnaturalismo, vem a afirmação que o direito tem a ver com a moral, com os valores de uma determinada sociedade (valor). E do formalismo jurídico parte a ideia que o Direito está nas normas positivadas, ou seja, Direito é Lei emanada de órgão que detém poder político (norma).

É como se cada um dos elementos destas teorias (fato, valor e norma) fosse uma dimensão, um plano de análise do fenômeno jurídico. Cada uma dessas teorias, então, conheceria apenas uma dimensão do Direito, quando, na verdade, o Direito seria um fenômeno tridimensional, e não apenas unidimensional. Nessa dialética tridimensional do Direito, os elementos não são contrários um ao outro, mas se alinham, se somam, um interfere sobre o outro, para produzir o resultado final, que é o Direito.

Nas palavras de Miguel Reale (2002, p. 2), o Direito é “um fato ou fenômeno social; não existe senão na sociedade e não pode ser concebido fora dela. Uma das características da realidade jurídica é, como se vê, a sua socialidade, a sua qualidade de ser social.”

Mais adiante pondera o insigne jurista que:

o simples fato de existirem várias acepções da palavra Direito já devia ter suscitado uma pergunta [...]: esses significados fundamentais que, através do tempo, têm sido atribuídos a uma mesma palavra, já não revelam que há aspectos ou elementos complementares na experiência jurídica? Uma análise em profundidade dos diversos sentidos da palavra Direito veio demonstrar que eles correspondem a três aspectos básicos, discerníveis em todo e qualquer momento da vida jurídica: um aspecto normativo (o Direito como ordenamento e sua respectiva ciência); um aspecto fático (o Direito como fato, ou em sua efetividade social e histórica) e um aspecto axiológico (o Direito como valor de Justiça). (Reale, 2002, p. 64)

Leciona Miguel Reale (2002) que, nas últimas quatro décadas, o problema da tridimensionalidade do Direito tem sido objeto de estudos sistemáticos, até culminar numa teoria, que, ao seu ver, deu feição nova ao Direito, sobretudo pela demonstração de que:

- a) onde quer que haja um fenômeno jurídico, há, sempre e necessariamente, um fato subjacente (fato econômico, geográfico demográfico, de ordem técnica etc.); um valor, que confere determinada significação a esse fato, inclinando ou determinando a ação dos homens no sentido de atingir ou preservar certa finalidade ou objetivo; e, finalmente, uma regra ou norma, que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor;
- b) tais elementos ou fatores (fato, valor e norma) não existem separados um dos outros, mas coexistem numa unidade concreta;
- c) mais ainda, esses elementos ou fatores não só se exigem reciprocamente, mas atuam como elos de um processo (já vimos que o Direito é uma realidade histórico-cultural) de tal modo que a vida do Direito resulta da interação dinâmica e dialética dos três elementos que a integram. (Reale, 2002, p. 64)

Por sua vez, avaliando o primeiro desses três elementos, a norma, Miguel Reale (2002, p. 64) afirma existir “esquema ou estrutura de uma norma ou regra jurídica de conduta”, desta forma:

- a) Se F é, deve ser P;
- b) Se for não P, deverá ser SC.

Seguindo a trilha lógica do ilustre professor do Largo São Francisco, há, por exemplo, norma legal prevendo a arrecadação de tributo na data de seu vencimento, sob pena do protesto do título e de sua cobrança, gozando o credor, Fazenda Pública, desde logo, do privilégio de promover a execução do crédito. Então:

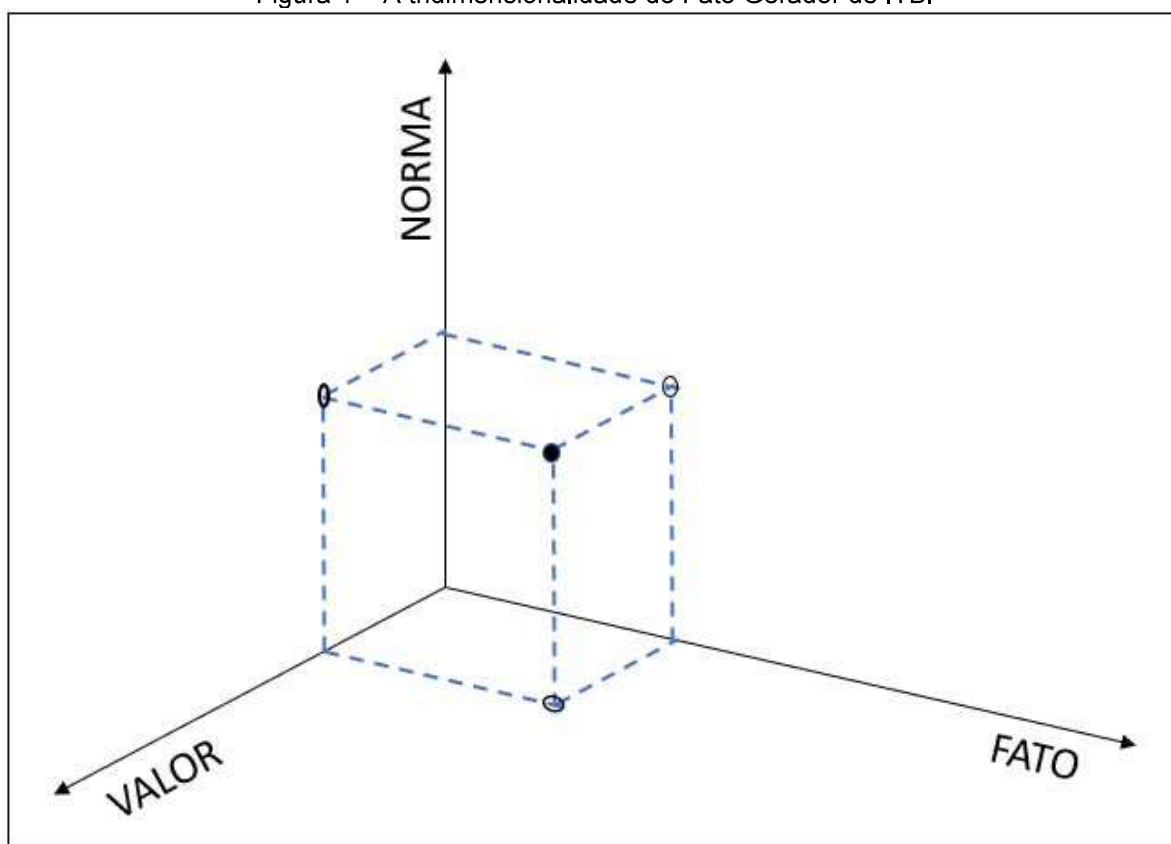
- a) se há um débito tributário (F), deve ser arrecadado (P);
- b) se não for quitada a dívida (não P), deverá haver uma sanção civil (SC).

Assim, a incidência de ITBI pode ser justificada pela tridimensionalidade de Miguel Reale: i) a norma tributária, a Lei Fundamental brasileira expressou o comando mais seguro para orientar a aplicação do direito, enunciou três núcleos verbais substantivados, transmissão da coisa A, transmissão da coisa B e cessão à aquisição de A e B; ii) o fato, a transação imobiliária é ocorrência de ordem econômica, a qual se consuma pôr em poder de outrem a

posse, o uso, a fruição, o gozo de um bem imóvel mediante retribuição, normalmente pecuniária; iii) o valor social, formado por um binômio, cujo ônus fiscal deve ser isonomicamente suportado por toda a sociedade brasileira e o bônus tributário direcionado aos municípios brasileiros em atenção ao Pacto Federativo.

A Figura 1, abaixo, ajuda a compreender a implicação tridimensional que a ocorrência de um Fato Gerador de ITBI pode ter na metáfora proposta por Miguel Reale (conforme sentido atribuído por Thomas Kuhn, 2013, ao signo metáfora). O Fato Gerador tributário, por ser tridimensional, possui pontos demarcados nos eixos de fato, valor e norma e produz imagens nos três planos formados pela intersecção desses eixos.

Figura 1 – A tridimensionalidade do Fato Gerador de ITBI



Fonte: elaborado pelo autor.

Desse modo, fatos, valores e normas se implicam e se exigem reciprocamente, o que, como se verá neste Trabalho de Conclusão de Curso, se reflete também no momento em que o jurisperito (advogado, juiz ou administrador) interpreta uma norma ou uma regra de direito para lhe dar aplicação. Miguel Reale (2002, p.66) resumiu tal dinâmica da seguinte maneira: “como se vê, um fato econômico liga-se a um valor de garantia para se expressar através de uma norma legal que atende às relações que devem existir entre aqueles dois elementos”.

Logo, com arrimo da Teoria Tridimensional de Miguel Reale fica demonstrado no curso desta pesquisa que as três hipóteses autônomas de incidência do Imposto e Transmissão

de Bens Imóveis autorizadas pelo texto constitucional de 1988, quais sejam, i) a transmissão de bens imóveis; ii) a transmissão de direitos reais sobre imóveis; e, iii) a cessão de direitos a sua aquisição, compreendem diretrizes aptas a serem positivadas pelo legislador ordinário municipal, praticadas pelas respectivas administrações tributárias e consideradas válidas pelo Judiciário.

A tarefa seguinte consiste em ver a adequação dessas hipóteses de incidência frente a outras áreas da ciência, sua implicação ao Princípio da Isonomia e ao Pacto Federativo e a relevância para as receitas municipais.

2.2 O ITBI À LUZ DO DIREITO CONSTITUCIONAL CONTEMPORÂNEO

No que atine à temática do Direito Constitucional, o Sociologismo jurídico, o Moralismo jurídico e o Formalismo jurídico oferecem perspectivas distintas que auxiliam à interpretação ampliada das hipóteses de incidência descritas na Constituição de 1988 e fortalecem, com essa ampliação, o Princípio da Isonomia tributária e o Pacto Federativo.

Antes de mais nada, cabe anotar a relevância que o Direito Constitucional tem para esta pesquisa. Apesar de o quebra-cabeça central do trabalho investigativo estar voltado aos aspectos civis da tributação sobre transações imobiliárias, é mister acentuar o papel que a Constituição Federal e as normas constitucionais desempenham na atualidade jurídica.

Luís Roberto Barroso (2017, p. 73), professor de direito e Ministro da Corte Constitucional brasileira, aponta a importância monumental que, desde os romanos, o direito civil teve tanto para as sociedades ocidentais quanto para o próprio Direito. Explica o excelentíssimo Ministro que o Direito Constitucional, de formação mais recente, progressivamente, “foi deixando de ser instrumento de proteção da sociedade em face do Estado para se tornar um meio de atuação da sociedade e de conformação do poder político”. Dessa maneira, as constituições ocupam hoje um espaço que antes era reservado à codificação civil.

Ainda nesse movimento de centralização do Direito Constitucional na vida humana associada, o Ministro Barroso (2017, p. 359) leciona que os princípios jurídicos, “especialmente os de natureza constitucional, viveram vertiginoso processo de ascensão, que os levou de fonte subsidiária do Direito, nas hipóteses de lacuna legal, ao centro do sistema jurídico”.

Princípios constitucionais são crenças, costumes, valores, ou seja, são a cultura que norteia a discussão e a ação do poder constituinte originário durante a produção do acordo

fundamental de uma sociedade politicamente organizada. Após a publicação do acordo político positivado sob a forma de um texto solene, por exemplo, essa mesma declaração de princípios continua delimitando a produção e a aplicação de normas infraconstitucionais.

Na Carta de 1988, pode-se ver expressos princípios orientadores da ação estatal para o trato com os administrados, como o Princípio da Isonomia tributária, e também orientadores da ação estatal nas relações entre os seus centros políticos, como o Pacto Federativo. Logo no artigo 1º, vê-se menção a essas duas premissas, as quais suportam todo o texto constitucional. Assim:

Art. 1º A **República Federativa** do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

III - a **dignidade da pessoa humana;**” (Grifo próprio). (Brasil, 1988)

Concernente ao segundo trecho do artigo 1º da Constituição Federal acima grifado, Fábio Canazaro, em profícua tese de doutorado, ajusta tal enunciado à isonomia tributária. Explica ele desta maneira:

A dignidade da pessoa humana, norma que confere fundamento ao Estado de Direito e, conseqüentemente, aos direitos fundamentais na relação tributária, de um lado justifica o dever de pagar tributos e em consequência as próprias regras de competência; de outro atua como baliza ou parâmetro, delimitando o exercício da competência e evitando que a tributação venha a atingir os requisitos mínimos a uma existência digna, ao efeito de restringir o desenvolvimento da personalidade do cidadão ou de penetrar na esfera de sua intimidade. (Canazaro, 2012, p. 147)

O Princípio da Igualdade surge no texto constitucional a partir do caput do artigo 5º, no qual vem estampado o primeiro indicativo de que tal princípio deve ser espreado em todo o ordenamento jurídico brasileiro. Nestes termos: “art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. (Brasil, 1988).

Luís Roberto Barroso (2017, p. 213) considera que “os direitos individuais configuram uma espécie de espécie de direitos constitucionais. Tais direitos, talhados no individualismo liberal, protegem os valores ligados à vida, à liberdade, à igualdade jurídica, à segurança, à propriedade.”

Para Leandro Paulsen (2018, p.83), “a igualdade é valor de enorme destaque em uma república, configurando princípio geral de direito e repercutindo nas diversas áreas, dentre elas a tributária. Temos a igualdade como princípio também no direito tributário, muitas vezes referido como princípio da isonomia.”

Por sua vez, a ideia de justiça tributária é genérica e abrange, no direito tributário, conceitos de justiça e equidade. No texto original da Constituição o § 1º do artigo 145 fez esta remissão à justiça tributária:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Brasil, 1988),

Já a Emenda Constitucional 132 de 2023 acrescentou o 3º parágrafo ao mesmo artigo alertando sobre o tema. Nestes termos:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Brasil, 1988).

Mais adiante no texto constitucional, Título VI, o qual trata de tributação e orçamento, aparece o Princípio da Isonomia Tributária. A norma insculpida em seu artigo 150, inciso II, impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Aqui, portanto, está consagrado o Princípio da Igualdade Tributária, ou Isonomia Tributária. Nestes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...];
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988)

Leandro Paulsen (2018, p. 85) ensina que esse dispositivo não deixa espaço para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes. Isso deve ser considerado na sua complexidade: impõe não apenas a vedação de diferenciação arbitrária, mas também que “as diferenciações, ainda quando fundadas, devem guardar razoabilidade e proporcionalidade, justificando-se tanto a sua existência com a sua medida.”

O prestigiado magistrado e professor de direito elucida que:

o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamento diferenciados sem uma justificação constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva. Justifica-se a diferenciação tributária quando presentes uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja

estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado.” (PAULSEN, 2018, p. 85)

Paulsen (2018, p. 83) analisa desta maneira a concretização desse princípio:

Como regra, a igualdade perante a lei (1: submissão de todos à lei) e na lei (2: tratamento legal igualitário) não precisa ser justificada; a desigualdade, sim. De outro lado, a busca de justiça faz com que se deva ter preocupação não apenas com a igualdade formal, mas também com a igualdade material, o que acaba justificando e até mesmo impondo que a lei considere as diferenças para buscar tratamentos adequados a cada condição (3: tratamento legal conforme a situação de cada um para a promoção da igualdade material), o que, em matéria tributária, pode ocorrer, por exemplo, com a cobrança de tributo em percentuais distintos conforme a riqueza ostendida pelos contribuintes, em atenção à sua capacidade contributiva. Caber apontar ainda a igualdade na aplicação da lei (4: aplicação efetiva a todos, no plano prático, da igualdade promovida pelas leis), de modo que se torne efetiva. São várias dimensões ou perspectivas do mesmo princípio.”

Conforme Fábio Canazaro (2012, p. 148), a adoção de condutas, por parte do destinatário da norma da igualdade, ocorre com base “na compreensão e na consideração dos quatro elementos que compõem (ou interagem) a sua estrutura: (i) os sujeitos. (ii) o critério de comparação, (iii) o fator de diferenciação, e (iv) o fim constitucionalmente protegido”.

Levando essas lições em consideração, resta clara a conclusão de que os signos gramaticais do inciso II do artigo 156 da Constituição federal não propõem qualquer alternativa ao legislador ordinário municipal no exercício da competência tributária de ITBI, senão a objetiva tarefa de tributar toda sorte de negócios imobiliários que forem constatados pelos Fisco municipal. É este o comando constitucional:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (Brasil, 1988).

Após a leitura desse inciso fica temerário imaginar que o constituinte originário visou à tributação de ITBI apenas a certas espécies de negócios imobiliários em detrimento de outras. Compete, sim, aos Municípios instituir imposto sobre a transmissão de bens imóveis, sobre a transmissão de direitos reais sobre imóveis e sobre cessão de direitos à aquisição desses. Desconsiderar qualquer uma dessas possibilidades é tratar de maneira desigual aqueles que se encontram em situações análogas de manifestação de capacidade contributiva. É a desconsideração do Princípio da Isonomia Tributária.

Quanto ao primeiro dos trechos do artigo 1º da CF 1988 grifados no início desta seção, esse diz respeito à forma de Estado adotada no Brasil, forma federativa, a qual deve ser respeitada em toda a Carta e, em especial, na distribuição de competências legislativas, administrativas e tributárias. Isso se chama Federalismo Fiscal, porque envolve repartição de competências legislativas e administrativas, mas entremeadas com aspectos da atividade financeiras estatal.

Federalismo é a forma de organização do Estado em que os entes federativos são dotados de autonomia administrativa, política, tributária, financeira e concertam, acordam, harmonizam a criação de um governo central e de mecanismos de mútua interação por meio de um Pacto Federativo. O Federalismo surgiu da necessidade, em especial, de países com grandes extensões territoriais, para melhor distribuir o poder político e atender aos anseios da população.

Nesses países, há diversidades culturais, climáticas, sociais, econômicas, de modo que as necessidades e prioridades de cada grupo populacional se diferenciam muito de uma região para outra. Assim, para melhor atender a população, como acima afirmado, decide-se pela descentralização de decisões político-administrativas. Essa é a temática que segue na próxima seção deste capítulo.

2.3 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

As finanças públicas, a tributação, entre outras disciplinas, também ajudam a compreender o motivo de o Princípio da Isonomia e o Pacto Federativo, insculpidos na Constituição de 1988, ficarem fortalecidos com a interpretação ampliada das hipóteses de incidência descritas no artigo 156, inciso II, da Carta Magna.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu competências tributárias aos entes federativos, especialmente no que diz respeito à instituição de impostos, uma vez que esses já estão predefinidos em seu texto. Ao abrir o capítulo sobre o sistema tributário nacional, a Carta Política de 1988 traçou linhas fundamentais sobre a tributação e o orçamento público. Estabeleceu, também, princípios gerais a balizar a criação de tributos e o cuidado para com a receita pública.

O objetivo da Lei Maior foi dar autonomia a cada ente para obtenção de receitas, de maneira proporcional aos encargos administrativos a eles também atribuídos em outros trechos de seu texto. Dessa maneira, a Constituição de 1988 buscou assegurar a autonomia administrativa, financeira e, conseqüentemente, autonomia política aos entes federados.

Em relação à formação da Federação brasileira, constituída atualmente pela União, por 26 estados e mais de 5.000 municípios, Fábio Giambiagi anota que ela surgiu:

como uma reação ao centralismo do império, com os objetivos de descentralização e de autonomia diante do governo central. Com o governo militar de 1964, entretanto, iniciou-se um processo de forte centralização do poder e de recursos no âmbito do governo federal, que, principalmente com as mudanças introduzidas pela Constituição de 1967, ampliou consideravelmente sua intervenção nas esferas subnacionais de governo, reduzindo, significativamente, sua autonomia. Com o agravamento da crise econômica e o processo de redemocratização do país ao fim dos anos 1970, as esferas subnacionais de governo começaram sua luta pela descentralização tributária. (Giambiagi, 2011, p. 325)

Para Giambiagi (2011, p. 326), o processo de descentralização no Brasil, iniciado nos anos 1980 e aprofundado com a Constituição de 1988, teve basicamente uma motivação política. Para ele, “o objetivo era o fortalecimento financeiro e político de estados e municípios em detrimento do governo central, visto como essencial ao movimento de redemocratização do país.” Ou seja, a descentralização administrativa e financeira do Estado brasileiro não foi conduzida pelo governo central, mas sim pelos estados e, principalmente, pelos municípios, através dos seus representantes no legislativo federal. Constata Giambiagi (2011, p. 326) que “não houve um plano nacional para a descentralização, o que resultou em um processo marcado por descoordenação, distorções e conflitos”.

Sabe-se que no desenho de estado sob a forma federativa, o setor público opera por meio de múltiplos centros políticos. Concernente à finanças públicas, combinam-se decisões alocativas, distributivas e estabilizadoras do governo central com as decisões dos governos subnacionais. A adoção do federalismo fiscal implica:

distribuição de competências constitucionais fiscais entre os diferentes níveis de governo, para que cada um, de modo autônomo, e na medida de suas competências e capacidade de financiamento, possa construir desenhos institucionais capazes de disciplinar os procedimentos de contribuição e gestão tributária, transferências fiscais, composição e dimensão da despesa. (Silva, 2005, p. 119)

Já no que diz respeito à atribuição de competência tributária aos entes políticos ocorre para que possam, legitimamente, de acordo com Paulsen (2018, p. 89), “buscar recursos no patrimônio privado para fazer frente aos gastos públicos com custeio e investimento. Só se admite a intervenção no patrimônio das pessoas porque é necessário para o financiamento das atividades que cabe ao Estado promover”.

Em razão de decisões políticas de certo ente federativo subnacional, como por exemplo a alíquota aplicável na tributação de transações imobiliárias ou a prestação de

serviço de saúde pública, um agente econômico, empresa ou família, pode optar em ali estabelecer o centro de suas atividades. Ao optar por se estabelecer em um dado ente subnacional, ou até mesmo em outro ente nacional, outro país, tal agente econômico estaria revelando sua preferência pela cesta de bens públicos produzidos e tributos exigidos naquela comunidade.

Com base na decisão de onde estabelecer o centro das atividades econômicas, sociais, Paulo Arvate e Ciro Biderman (2004) criaram a ideia de que os agentes econômicos podem “votar com os pés”, ou seja, mudar para a sociedade politicamente orientada para melhor atender suas necessidades em termos de produção de bens, de oferta de serviços públicos e, também, de exigências tributárias. Raciocínio inverso cabe a agentes políticos, que podem incentivar imigrantes ou os refutar por meio da gradação em oferta de bens públicos ou exigências tributárias.

O federalismo e justiça fiscal se inserem nesse contexto, em razão da realização pelos entes federativos subnacionais da distribuição e da alocação de recursos financeiros para promoção de políticas públicas que realizem os interesses da sociedade que os suportam. Logo, pacto federativo e justiça fiscal estão presentes tanto nas despesas quanto nas receitas públicas.

Quando o entendimento majoritário de membros do Poder Judiciário retira dos entes federativos municipais parte de possibilidade de obtenção de receitas, ainda que em decisões de eficácia *inter partes*, percebe-se frustração do Pacto Federativo concertado pelos constituintes de 1988. Tal posicionamento restringe também o escopo da decisão política municipal, conveniência e oportunidade, de alterar alíquotas, base de cálculo de ITBI com vistas a atrair novos agentes econômicos ou os refutar de seu território.

Repisa-se, considerar que o constituinte originário de 1988 visou à tributação apenas em certas espécies de negócios imobiliários em detrimento de outras é divergir dos temas fundamentais tratados na concepção da Constituição de 1988, é desconsiderar a estrutura de receitas avançadas no Pacto Federativo.

3 O ITBI: UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA

Thomas Kuhn (2013, p. 15) adverte que resolver um problema de pesquisa normal é alcançar o que já foi antecipado na fase de propositura da investigação, mas de uma nova maneira. “Isso requer a solução de todo tipo de complexos quebra-cabeças instrumentais, conceituais e matemáticos”.

Neste capítulo, como primeira parte da resolução do quebra-cabeça que hoje significa a interpretação da autorização constitucional para tributação do ITBI, será apresentada a mutação que o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis logrou durante a vigência das diversas constituições brasileiras.

3.1 O ALVARÁ 03 DE 1809

A primeira aparição do que seria o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, ITBI, no direito brasileiro ocorreu com o advento do Alvará de 03 de junho de 1809. Esse Alvará criou o imposto da sisa “da compra e venda dos bens de raiz e meia sisa dos escravos ladinos”, estabeleceu formas de arrecadação e recolhimento desse imposto e determinou penas a quem não pagasse o tributo. À época, a grafia correta dessa exação se fazia com a letra “z”, atualmente se usa a letra “s” para esse vocábulo. No que diz respeito à criação do tributo, são estes os termos do Alvará:

Eu o Príncipe Recente faço saber aos que o presente Alvará com força de lei virem: [...], sou servido a 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 sisa para a minha Real Fazenda, que será de dez por cento do preço da 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; [...]. (Grifo próprio). (Brasil, 1809)

Resumindo o excerto acima para os objetivos desta investigação, a sisa foi um tributo criado pela Coroa portuguesa, por meio do Alvará de 03 de junho de 1809, o qual indicou a incidência sobre “todas as compras, vendas e arrematações de bens de raiz”, que são terras, edifícios, construções.

3.2 A CONSTITUIÇÃO DE 1891

O saudoso Ministro e professor dos professores, Aliomar Baleeiro, lecionou em 1966 que:

O imposto de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, cobrado há mais de século no Brasil, com a denominação de ‘sisa dos bens de raiz’, nome que tomou em Portugal, é um tributo que, do ponto de vista econômico, grava a fortuna esporadicamente, a cada transferência dos direitos de domínio sobre prédios ou bens a eles equiparados por força de lei. (Baleeiro, 1966, p. 624)

Depois dessa disposição da Coroa Real, a primeira previsão constitucional do ITBI está anotada na Carta Política de 1891. Tal previsão, gravada no inciso 3º do artigo 9º, estabeleceu como sendo de competência dos Estados o então chamado imposto sobre transmissão de propriedade. Assim:

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
[...]
3º) sobre transmissão de propriedade; (Brasil, 1891)

Ou seja, diferentemente do Alvará de 03 de junho de 1809, a Constituição de 1891 autorizou os Estados a instituírem imposto tão somente sobre “transmissão de propriedade”, e não sobre todas as compras, as vendas e as arrematações de bens de raiz. Isso quer dizer, toda e qualquer transação imobiliária que resultasse na alteração de propriedade, domínio útil ou posse, antes tributável segundo a norma do Alvará de 03 junho de 1809, deixou de ser fato gerador da sisa. Para o Direito Tributário, a letra da Constituição mudou a atuação das exatorias, as quais deixaram de tributar todo tipo de negócios translativos envolvendo imóveis e se restringiram à transmissão de propriedade, a despeito da equivalência em termos econômicos.

3.3 AS CONSTITUIÇÕES DE 1934 E 1937

A Constituição seguinte, promulgada em 1934, estabeleceu um seccionamento na hipótese de incidência do tributo. Dessa forma, autorizou a criação de dois impostos por parte dos Estados: i) o imposto de transmissão de propriedade causa mortis, constante no artigo 8º, inciso I, alínea b; e ii) o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, descrito na alínea c desses mesmos inciso e artigo. São estes os termos da autorização constitucional:

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:
I, decretar impostos sobre:
[...]
b) transmissão de propriedade causa mortis;
c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade; (Brasil, 1934)

Nessa redação da Carta de 1934 também se percebe a delimitação do fato imponible à “transmissão de propriedade”, em ambas as alíneas do inciso I. Esse mesmo texto

permaneceu no artigo 23, inciso I, alíneas b e c, da Constituição outorgada em 1937. Cabe ênfase: o texto de 1934 foi transposto para a Constituição de 1937, sem qualquer alteração.

3.4 A CONSTITUIÇÃO DE 1946 E A EMENDA DE 1961

Também não houve mudança quando da promulgação da Constituição de 1946, sendo inalterados ambos os impostos, de transmissão causa mortis e *inter vivos*, tal como previstos, portanto, desde 1934. Por essa razão não se faz necessário repetir o texto normativo.

A Emenda Constitucional nº 5, de 1961, manteve o imposto causa mortis na competência tributária dos Estados. Tratou de algumas especificidades quanto ao elemento espacial do tributo. O tributo causa morte foi planejado dessa maneira:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I - Transmissão de propriedade causa mortis;

[...]

§ 1º O impôsto sôbre transmissão causa mortis de bens corpóres cabe ao Estado em cujo território êstes se achem situados.

§ 2º O impôsto sôbre 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. (Brasil, 1961)

A alteração mais substancial promovida pela Emenda Constitucional n. 05 de 1961 foi a atribuição, pela primeira vez, de competência tributária aos Municípios para instituição do imposto de transmissão de bens *inter vivos*, artigo 29, inciso III. Desta maneira:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impôstos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

[...]

III - sôbre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; (Brasil, 1961)

A Constituição de 1946, emendada pela assembleia em 1961, manteve a sisa limitada à “transmissão de propriedade”, como ocorria desde 1934, uma operação imobiliária referente a um dos direitos reais estampados no Código Civil e debatido na doutrina civilista amiúde.

3.5 A CONSTITUIÇÃO DE 1946 E A EMENDA DE 1965

Em 1965, a Emenda Constitucional n. 18 restabeleceu a junção dos impostos de transmissão de bens imóveis, *inter vivos* e causa mortis, e os manteve, novamente, na competência tributária dos Estados, em um processo lembrado por Fábio Giambiagi (2011, p. 328), em seu livro *Finanças Públicas*, como uma “sequência interminável de sístoles e diástoles” da federação brasileira, diagnosticada por generais militares da época dos anos de chumbo. (Giambiagi, 2011, p. 328)

Nesse processo de redesenho da forma do Estado brasileiro, alerta Fábio Giambiagi que:

de um modo geral e às vezes com certa defasagem de tempo entre a ocorrência dos fatos nos campos da política e da economia, fases de maior centralização política estiveram associadas a um maior predomínio econômico por parte do poder central, enquanto fases de “descompressão” política vieram acompanhadas de uma maior transferência de recursos para as unidades subnacionais. (Giambiagi, 2011, p. 328)

Além de retirar dos municípios e devolver aos estados a competência para instituição da taxa, a Emenda Constitucional de 1965 estampou novos institutos do direito civil entre as hipóteses de incidência. Pela primeira vez, destacou na Lei Maior o cabimento de ITBI na transmissão de bens imóveis e também em caso de cessão de direitos à aquisição. Assim o fez por meio da seguinte redação:

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

§ 1º O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo. (Brasil, 1965)

Cabe dar relevo ao fato de que na vigência desse texto constitucional o Código Tributário Nacional, CTN, Lei 5.172/1966, entrou em vigor. Convém destacar: o texto constitucional que suportou a edição do CTN expressamente tratava de “transmissão de bens imóveis”, e não somente de uma operação imobiliária específica, a “transmissão de propriedade”, a qual carrega aspectos formais há muito sedimentados pela doutrina civilista.

Nota-se, a partir de então, como muito bem alertou João Alberto Oliveira Macedo em sua dissertação de mestrado:

a preocupação do constituinte em abarcar, nas relações com bens imóveis, não só as suas transmissões, com suas solenidades reguladas pelo direito civil, mas também aquelas cessões de direitos à aquisição que apesar de registráveis, como direitos reais que são, muitas vezes passam ao largo do direito registral imobiliário”. (Macedo, 2009, p. 141)

Seguramente, essa afirmação faz pleno sentido. Se o imposto tem sua cobrança planejada pelo Estado quando constatada a manifestação de capacidade contributiva do particular, não há sentido em restringir tal exação apenas a imóveis que guardem perfeita documentação e registro. Seria tratar de modo desigual sujeitos em situação semelhante, o que contraria toda a ideia de justiça tributária e a moldura básica que orienta as constituições brasileiras.

3.6 A CONSTITUIÇÃO DE 1967 E A EMENDA DE 1969

Pouca modificação houve por ocasião da Constituição de 1967, como se pode ver a partir da redação de seu artigo 24, inciso I, abaixo:

Art 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; (Brasil, 1967)

O mesmo se observa com a edição do Emenda Constitucional n. 1 de 1969, que produz pequena alteração no texto do inciso I, mas sem influenciar as hipóteses de incidência do tributo, porque nesse aspecto mantém praticamente o mesmo comando constitucional anterior, desta maneira:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; (Brasil, 1969)

3.7 A CONSTITUIÇÃO DE 1988

Finalmente, a Constituição de 1988 traz a redação objeto deste trabalho de pesquisa. Ela atribui aos Estados membros e ao Distrito Federal a competência para a instituição do imposto de transmissão causa mortis, art. 155, I, e aos Municípios a competência para a instituição do imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos*, art. 156, II. É esta a norma fundamental vigente para o ITBI:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
[...]

II - transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (Brasil, 1988)

Apesar da manutenção do texto constitucional pretérito no que diz respeito ao ITBI, o advento da Constituição de 1988 promoveu rediscussão do pacto federativo, do sistema tributário e da repartição das receitas tributárias, haja vista também as responsabilidades administrativas advindas com a nova Constituição. O federalismo fiscal foi redesenhado para fortalecer estados e municípios com recursos capazes de suportar a produção de bens e serviços públicos desejados por suas populações, como já mencionado.

3.8 A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

Atualmente, o imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos*, conhecido simplesmente por ITBI, tem sua fonte formal de legitimidade extraída da Constituição Federal, precisamente dos mencionados artigo 156 e seu inciso II. Contudo, o constituinte originário legou importante tarefa ao encargo do legislador complementar. Desta forma:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (Brasil, 1988)

Assim, a Lei Complementar que trata do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes do ITBI, nos termos em que exige a Constituição de 1988, é, por recepção, a Lei 5.172/1966, denominada de Código Tributário Nacional, CTN. Convém novamente observar que o CTN foi editado sob a égide da Constituição de 1946, vigente a Emenda de 1965, época em que o ITBI era tributo de competência estadual e estava unificado ao Imposto de Transmissão Causa Mortis.

Por essa razão, os artigos 35 a 42 do CTN tratam desses dois impostos simultaneamente. Cabe ao jurisperito (advogado, juiz ou administrador) identificar entre os dispositivos desses artigos aqueles que se referem ao tributo municipal, ITBI, ou à exação dos estados, ITCMD. No que diz respeito às hipóteses de incidência, são estas as previstas no CTN:

Art. 35. O impôsto, de competência dos Estados, sôbre a transmissão de bens imóveis e de direitos a êles 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. (Brasil, 1966)

É importante notar que os três núcleos materiais presentes na CF de 1988 para o ITBI, quais sejam, “transmissão a de bens imóveis”, “transmissão de direitos reais” e “cessão de direitos à aquisição” já estavam contemplados entre os fatos impositivos desde 1965. A redação do CTN manteve no caput do artigo a transmissão de bens imóveis, porém embaralhou as duas primeiras materialidades. Fez isso ao enfatizar o cabimento da sisa na transmissão de propriedade por dois enunciados, inciso I e II, pois propriedade é um dos direitos reais gravados na lei civil.

Cabe assinalar que tramita no Congresso Nacional Projeto de Lei Complementar n. 108/2024 como parte da reforma tributária iniciada com a Emenda Constitucional n. 132/2023. Esse projeto visa a incluir artigo 35-A ao Código Tributário Nacional para, entre outras mudanças, marcar o elemento temporal da hipótese de incidência do ITBI, e extrair condicionantes formais para assinalar a ocorrência do fato gerador tributário.

Art. 35-A. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da celebração do ato ou título translativo oneroso do bem imóvel ou do direito real sobre bem imóvel. (Brasil, 2024)

Não se defende nesta pesquisa acadêmica a constituição de crédito tributário de ITBI por qualquer uma das materialidades autorizadas na CF de 1988 ou no CTN ao arripio da lei ordinária instituidora do tributo. O que se busca é apontar a melhor interpretação jurídica para as hipóteses de incidência autorizadas pelo texto constitucional. Realizada essa tarefa de identificação da gama de fatos impositivos planejada pelo constituinte pode, então, o legislador ordinário produzir a lei municipal e a autoridade fiscal exigir o tributo quando constatar a subsunção de fatos à norma.

Como alerta Gustavo Moris (2018) em sua dissertação de mestrado, “o lançamento do tributo não pode se dar *per saltum* da lei; é preciso lei municipal que institua o ITBI” em cada situação autorizada pela Constituição Federal. A aplicação não é imediata, porque a Constituição não autoriza o lançamento tributário.

A cobrança do tributo deve obedecer à seguinte sequência, por exemplo: Constituição autoriza a competência tributária sobre “transmissão, *inter vivos*, a qualquer

título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física”; Código Tributário Nacional define fato gerador a transmissão de bens imóveis; Lei municipal elenca como hipótese de incidência de ITBI a transação da posse de imóvel. Verificada a compra e venda, no momento da celebração do ato ou título translativo oneroso, a fiscalização tributária municipal tem o dever de constituir crédito tributário.

Seguindo essa hierarquia de normas, em vários municípios brasileiros a lei ordinária que institui o ITBI traz especificações pormenorizadas de inúmeras hipóteses de negócios imobiliários nos quais haverá a tributação da sisa. Em outros municípios, todavia, o ITBI é instituído pela simples transcrição dos enunciados do Código Tributário Nacional ou da Constituição Federal, mas nem por isso a exigibilidade da sisa é afetada.

O exemplo abaixo traz a Lei n. 859/1989, a qual institui o ITBI no Município de Balneário Camboriú, SC, localidade conhecida pela franca expansão imobiliária das últimas décadas e pela construção de opulentos arranha-céus. Esta lei aponta inúmeros negócios jurídicos que envolvem imóveis, a transmissão de direitos reais, de domínio útil, a cessão de direitos à aquisição desses e, por conseguinte, envolvem também o ITBI. Desta maneira:

Art. 2º A incidência do Imposto, alcança as seguintes mutações patrimoniais:

I - compra e venda pura ou condicional e atos equivalentes;

II - dação em pagamento;

III - permuta;

IV - arrematação ou adjudicação em leilão, hasta pública ou praça;

V - incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica, ressalvados os casos previstos nos incisos III e IV do Artigo 3º;

VI - transferência do patrimônio de pessoa jurídica para o de qualquer um de seus sócios, acionistas ou respectivos sucessores;

VII - tornas e reposições que ocorram:

a) nas partilhas efetuadas em virtude de dissolução da sociedade conjugal ou morte, quando o cônjuge ou herdeiros receber dos imóveis situados no Município, quota-parte, cujo valor seja maior do que o da parcela que lhe caberia na totalidade desses imóveis;

b) nas divisões para extinção de condomínio de imóvel, quando for recebida por qualquer condomínio, quota-parte material cujo valor seja maior do que o de sua quota-parte ideal.

VIII - mandado em causa própria e seus substabelecimentos, quando o instrumento contiver os requisitos essenciais a compra e venda;

IX - instituição de fideicomisso;

X - enfiteuse e subenfiteuse;

XI - rendas expressamente constituídas sobre imóvel;

XII - concessão real de uso;

XIII - cessão de direitos de usufruto;

XIV - cessão de direitos ao usucapião;

XV - cessão de direitos do arrematante ou adjudicaste, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação;

XVI - cessão de promessa de venda ou cessão de promessa de cessão;

XVII - acessão física, quando houver pagamento de indenização;

XVIII - cessão de direitos sobre permuta de bens imóveis;

XIX - qualquer ato judicial ou extrajudicial inter-vivos não especificado neste Artigo, que importe ou se resolva em transmissão, a título oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, ou de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;

XIX - cessão de direitos relativos aos atos mencionados no inciso anterior.

§ 1º - Será devido novo Imposto:

I - quando o vendedor exercer o direito de preleção;

II - no pacto de melhor comprador;

III - na retrocessão;

IV - na retrovenda.

§ 2º - Equipara-se ao contrato de compra e venda, para efeitos fiscais:

I - a permuta de bens imóveis por bens e direitos de outra natureza;

II - a permuta de bens imóveis por outros quaisquer bens, situados fora do território do Município;

III - a transação em que seja reconhecido direito, que implique transmissão de imóvel ou de direitos a ele relativos. (Balneário Camboriú, 1989)

Em outros municípios, como logo acima enunciado, o legislador ordinário optou tão somente pela repetição do texto do constitucional. Exemplo disso se percebe ao consultar a lei instituidora do ITBI no Município de São José, uma das cinco maiores economias do Estado de Santa Catarina e, também, local de pujante expansão imobiliária. É este o enunciado que institui a sisa na localidade:

Art. 289. O imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, tem como fato gerador:

I - a transmissão de bens imóveis, por natureza ou por acessão física;

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

III - a cessão de direitos de aquisição relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores. (São José, 2005)

Feita essa primeira apresentação do ITBI nos termos constitucionais, da legislação complementar e de exemplos de legislação ordinária municipal, cabe adentrar na controvérsia jurisprudencial sobre o tema e, mais adiante, na parte mais nevrálgica da resolução do quebra-cabeça, qual seja: esquadriñar os significados jurídicos do ITBI tal qual compreendidos pela doutrina tributarista.

4 O ITBI: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

4.1 A CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL

A atual jurisprudência dos Tribunais Superiores brasileiros se arrima na Representação de Inconstitucionalidade n. 1.121-6/GO para marcar o início da interpretação materialmente restritiva sobre as hipóteses de incidência do ITBI. Em novembro de 1983, ou

seja, ainda sob a égide da Constituição de 1967, ajustada pela Emenda Constitucional de 1969, o Procurador Geral da República à época, Inocêncio Mártires Coelho, questionou a compatibilidade entre as hipóteses de incidência descritas nas Lei Ordinária n. 7.730/1973 do Estado de Goiás e aquelas autorizadas pela Constituição vigente.

Naquele ordenamento jurídico, competia ainda aos Estados a instituição do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos, tanto na modalidade *inter vivos* quanto na causa mortis. Abaixo o trecho da atacada pela Procuradoria.

Art.114 - O Imposto 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 domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

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

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

Parágrafo único - Incluem-se entre os fatos geradores do imposto:

I - o compromisso de compra e venda; (Grifo próprio) (Goiás, 1973)

O Ministro Relator, Moreira Alves, apresentou os dispositivos legais concernentes à celeuma e justificou que o simples compromisso de compra e venda não poderia figurar como fato gerador do tributo, porque sua natureza é de contrato preliminar, o qual produz vínculo obrigacional de futura celebração definitiva do acordo. Assim expôs sua restrição à aplicação daquele dispositivo da lei do Estado de Goiás:

Sucedo, porém, que, em nosso direito privado, o compromisso de compra e venda é contrato preliminar que gera obrigação de fazer, e não de dar: as partes, nele, se obrigam a celebrar, posteriormente, outro contrato, que é definitivo. Por isso mesmo, não é ele título hábil à transmissão, pelo registro, da propriedade, sendo necessária, ainda quando dá margem à adjudicação compulsória, sentença de natureza constitutiva, que faz as vezes do título para a constituição do domínio. (Brasília. Supremo Tribunal Federal. Representação de Inconstitucionalidade n. 1.121-6/GO. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Data do julgamento: 09/11/1983).

Em síntese, a exposição feita pelo saudoso Ministro Moreira Alves tratou de considerar inconstitucional a eleição feita pelo legislador ordinário goiano sobre incidência de ITBI em obrigação do gênero fazer na espécie compromissos de compra e venda. Para tal conclusão, fundou-se na Constituição da época, a qual autorizava a tributação quando constatada a obrigação de dar, representada pelos verbos transmitir ou ceder, tal qual o faz a Constituição de 1988.

A despeito de a exposição do relator não consubstanciar impedimento à tributação de nenhuma das três materialidades autônomas previstas na Carta de 1967, vários julgamentos

posteriores passaram a reproduzir a tese de que só haveria incidência de ITBI na transmissão de propriedade imobiliária e de outros direitos reais relativos a imóveis. A promessa de compra e venda, por ser contrato preliminar não configuraria fato gerador do ITBI, pois a celebração do acordo de promessa de compra e venda não transmite bem imóvel, não transmite direito real, tampouco cede direito à aquisição de imóvel ou de direito real.

Em brilhante obra publicada em 2019, Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (2019, p. 54), professor de Direito e Auditor-Fiscal de João Pessoa, resgata o âmago desse julgado da maneira precisa: “o dispositivo da lei estadual previa a incidência de ITBI sobre o compromisso de compra e venda, ou seja, a simples promessa de compra e venda, e não sobre a cessão de direitos imobiliários, vale dizer: a cessão da posição contratual, com efeitos meramente obrigacionais”.

Estudando os julgados sobre o tema, Aranha Neto registra que:

principalmente a partir da década de 90 do século passado, os acórdãos adotam a tese da materialidade unitária formal, mas sem declinar uma fundamentação específica para tanto. Vale ressaltar: um ponto é afirmar que a promessa de compra e venda não é fato gerador de ITBI, algo que, inclusive, é defendido neste trabalho; outro ponto bem diverso é declarar que o referido imposto tem como possibilidade única de incidência a transmissão de direitos reais no Registro Público de Imóveis. (Aranha Neto, 2019, p. 57)

Em dezembro de 2020 o Supremo Tribunal Federal apreciou o Recurso Extraordinário nº 1.294.969, interposto pelo Município de São Paulo contra Mandado de Segurança com pedido de nulidade da exigência de ITBI ante a constatação da ocorrência de cessão de direitos concernentes a compromisso de compra e venda. Ao julgar o mérito, o eminente Ministro Relator Luiz Fux reafirmou a conformidade do tema aos precedentes jurisprudenciais, mas o fez de forma sumária. Assim é o relato:

a exigência do ITBI ocorre com a transferência efetiva da propriedade, que se dá com o registro imobiliário, não se operando na cessão de direitos, como pretendido pelo Município. (...) Com efeito, é descabida a exigência tributária feita pelo Município, no que tange ao recolhimento do ITBI, vez que a obrigação tributária nasce com o registro imobiliário; já que não se admite a incidência do tributo sobre bens que não tenham sido transmitidos. [...] Como se observa, o acórdão recorrido está em sintonia com o entendimento pacífico desta Corte no sentido de que, o fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, que se dá mediante o competente registro. (Brasília. Supremo Tribunal Federal. ARE 1294969 RG/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux, Presidente. Data do Julgamento 11 de fev. de 2021)

Para Ricardo Almeida Ribeiro da Silva (2024, p.5), professor de Direito e Procurador do Município do Rio de Janeiro, verifica-se aí um erro material cometido ao se anunciar o resultado da decisão. Equívoco indicativo do atropelo ocorrido no julgamento deste Recurso Extraordinário, que versou importante matéria para a tributação municipal, para os tabeliães de notas e oficiais registros imobiliários, assim como para todos aqueles que realizam transações imobiliárias no país.

Em agosto de 2022, nessa mesma ação, O Ministro Dias Toffoli expôs voto que abriu divergência em Embargos de Declaração [2º Embargo] sobre Embargos de Declaração [1º Embargo] no Recurso Extraordinário com Agravo, e assim, finalmente, tornou possível a reanálise do tema. Ou seja, longa foi a peregrinação para o Município de São Paulo, detentor do terceiro maior orçamento público do país, atrás somente da União e do próprio Estado de São Paulo, pudesse ser escutado pela Suprema Corte brasileira.

Além do curso entre a decisão do juiz de primeiro grau e as portas do STF, em forma de Recurso Extraordinário, foram necessários um Agravo e dois Embargos de Declaração para que, enfim, fosse aberta a oportunidade de a Corte Constitucional ouvir o que autoridades administrativas que militam na área tributária têm a relatar sobre às hipóteses de incidência de ITBI. Em seu voto, o Ministro Dias Toffoli revelou o que há muito tempo parece ter ficado escondido entre os enunciados da Lei Maior, nestes termos:

Há, nesse dispositivo constitucional, **três hipóteses** para a cobrança da exação, as **duas primeiras relacionadas com a palavra transmissão e a última** – na qual se enquadraria o presente feito – **com o verbete cessão**. (Grifo próprio) (Brasília. Supremo Tribunal Federal. ARE 1294969 RG/SP. Tribunal Pleno. Relator do Acórdão: Min. Dias Toffoli. Data do Julgamento 29 de ago. de 2021)

E o excelentíssimo Ministro foi adiante, assinalando a necessidade de revisitar a parte inicial do dispositivo. Assim:

Por fim, ressalto que, mesmo na hipótese da primeira parte do inciso II do art. 156 da Constituição Federal, não há precedente firmado em sede de repercussão geral, o que evidencia a necessidade de o Tribunal Pleno se debruçar, com profundidade, a respeito do exato alcance das diversas situações a que se refere o mencionado dispositivo. (Brasília. Supremo Tribunal Federal. ARE 1294969 RG/SP. Tribunal Pleno. Relator do Acórdão: Min. Dias Toffoli. Data do Julgamento 29 de ago. de 2021)

O Tribunal, por maioria, acolheu os embargos de declaração para reconhecer a existência de matéria constitucional e de sua repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar jurisprudência, que desde 1983 era replicada de maneira equivocada. Assim, 39 (trinta e nove)

anos após a apreciação da constitucionalidade da lei estadual goiana, o Supremo Tribunal Federal decidiu revisitar o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal e reanalisar o paradigma jurisprudencial, segundo o qual o fato gerador do ITBI somente ocorreria com transferência do direito real de propriedade imobiliária, o que se verifica perfectibiliza com o registro em Cartório de Imóveis.

O objeto dessa revisão proposta pelo eminente Ministro Dias Toffoli se concentrou na incidência da sisa em cessão de direitos de compra e venda, mesmo sem a transferência de propriedade pelo registro imobiliário. Assim, o Supremo Tribunal Federal confirmou a existência de ao menos duas hipóteses autônomas autorizadas pela Carta de 1988 para tributação de negócios imobiliários. A primeira hipótese seria a transmissão de direitos reais e a segunda a cessão de direitos à aquisição.

Ainda não houve resultado desse Recurso Extraordinário. Mas é importante apontar que a mudança de postura da Suprema Corte aconteceu durante as primeiras discussões da Reforma Tributária que ensejou a Emenda Constitucional 132/2023. Essa Emenda reorganizou a tributação e repartição de receitas tributárias entre os entes federativos, ou seja, redefiniu as receitas tributárias e, por consequência, o Pacto Federativo até então vigente. Isso serviu de fundamento para o STF buscar nova interpretação para o artigo 156, inciso II, mesmo que esse inciso tenha permanecido formalmente alheio à Emenda 132/23, esses eventos destacam o acerto da tríade fato, valor e norma para compreensão das hipóteses de incidência do ITBI prevista na Carta Magna.

As considerações apresentadas pela Procuradoria do Município de São Paulo estão alinhadas com a defesa do Princípio da Isonomia tributária e do Pacto Federativo. A mais acertada jurisprudência não deveria olvidar de tais aspectos ao compreender o alcance das hipóteses de incidência da sisa postas no texto constitucional.

4.2 A POSIÇÃO DOUTRINÁRIA

Como se percebe, são questões controversas do direito tributário brasileiro a interpretação e a consequente aplicação plena do comando constitucional definidor das hipóteses de incidência do ITBI. Esse esforço de legitimar todas as possibilidades reservadas pelo constituinte originário aos municípios é empreendido por uma gama de juristas, teóricos ou práticos, que vislumbram única, dupla ou tripla materialidades autônomas entre as

hipóteses de incidência da sisa. Mais uma vez se repisa o trecho da Carta de 1988 a partir do qual se constata a origem da celeuma. O texto diz o seguinte:

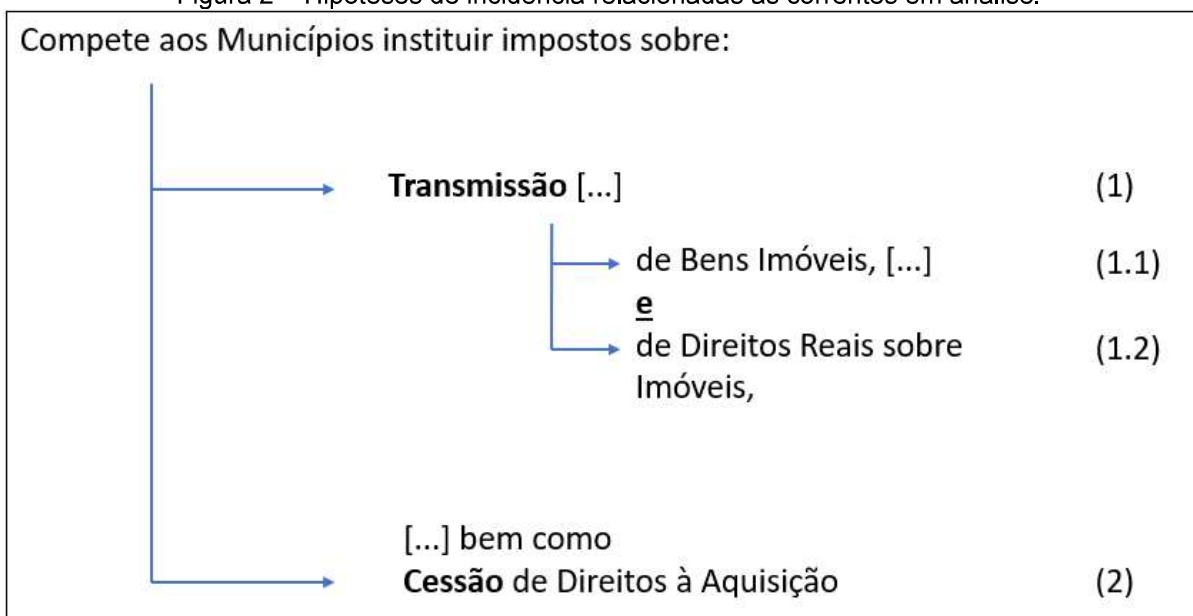
“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;” (Grifo próprio) (Brasil, 1988)

Para a compreensão mais acertada desse enunciado normativo, o intérprete não pode se limitar à gramática e aos aspectos formais da norma, ainda que estejam claras a existência de três núcleos materiais na expressão “sobre: transmissão [...] de bens imóveis [...] e de direitos reais sobre imóveis, [...] bem como cessão de direitos a sua aquisição”. A estrutura e significados linguísticos, pode ser um bom ponto de partida, mas não se encerra aí a pesquisa do jurisperito. Estudar os fatos, os valores presentes no momento da produção do texto constitucional é relevante para compreensão mais acertada do alcance das proposições. O esquema abaixo auxilia no entendimento das três hipóteses autorizadoras do ITBI.

Figura 2 – Hipóteses de incidência relacionadas às correntes em análise.



Fonte: elaborado pelo autor.

A tônica deste capítulo será, portanto, compreender o alcance dos três núcleos materiais autorizadores da competência de ITBI na doutrina à luz da fundamentação teórica colacionada no segundo capítulo deste trabalho. Contudo, não se pode prescindir da interpretação gramatical para iniciar a resolução do quebra-cabeça jurídico acerca dos limites

para o ITBI. A partir de uma análise objetiva, pode-se ver no enunciado normativo do inciso II do artigo 156 da CF de 1988 dois núcleos verbais destinados a apontar para elementos materiais do tributo. Esses dois núcleos autorizariam a exigência da sisa em três situações aparentemente muito assemelhadas. Os núcleos verbais são “transmitir” e “ceder”, porém esses verbos foram substantivados na redação do texto constitucional. O conjunto das três hipóteses assim ficaria analisado:

- 1) transmitir (*inter vivos*, por ato oneroso):
 - 1.1) bens imóveis, a qualquer título, por natureza ou acessão física;
 - 1.2) direitos reais sobre imóveis;
- 2) ceder direitos à aquisição (*inter vivos*, por ato oneroso) de:
 - 2.1) de imóveis e de direitos reais sobre imóveis.

São, portanto, três as possibilidades para que o legislador ordinário institua a tributação pela sisa, itens 1.1, 1.2 e 2.1. A primeira delas para quando houver transmissão de bens imóveis (item 1.1); a segunda, quando se verificar a transmissão de direitos reais sobre imóveis (item 1.2); a terceira possibilidade é tributar a cessão onerosa desses mesmos imóveis ou direitos reais sobre imóveis (item 2.1). Todavia, tal qual anteriormente já introduzido e como será visto adiante, apenas a segunda dessas materialidades tem sido considerada hígida pela jurisprudência para tributação do ITBI.

Em prodigiosa investigação sobre a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis e com intuito de ver alargado o campo de incidência da sisa também para a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis, Waldemar Aranha Neto (2019, p. 16) afirma que o texto constitucional “desperta divergência doutrinária acerca das situações em que o tributo pode ser cobrado”. A partir de levantamento identificou “duas correntes principais, que podem ser assim denominadas: materialidade unitária ou materialidade binária”.

Aranha Neto faz ressalva quanto a simplificação didática sobre a classificação por ele adotada. Anota ser evidente que:

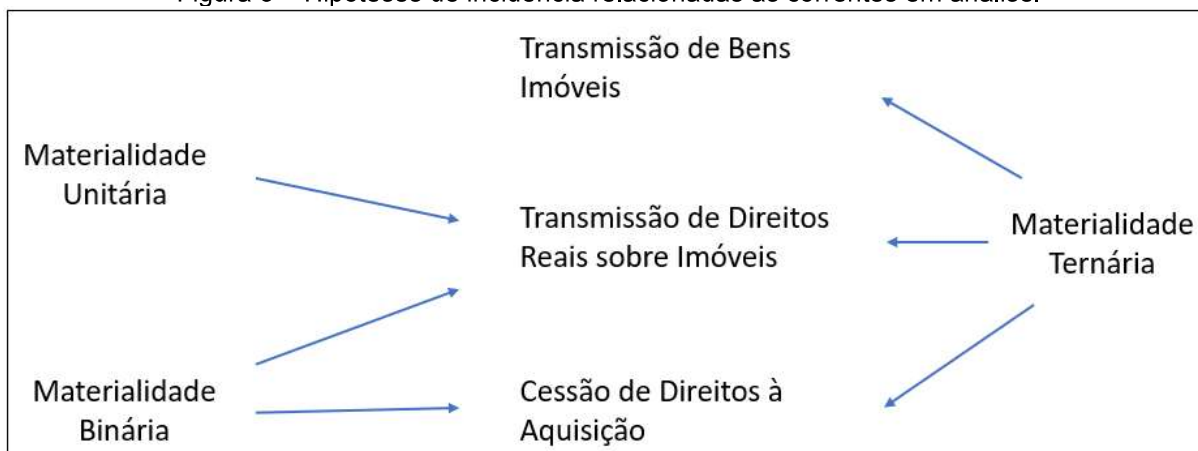
apenas por meio de esforço reducional, a variedade de pensamento dentre os juristas pôde ser classificada em duas linhas argumentativas, pois, ao se analisar em minúcias os escritos, surgem certas nuances que, de certo modo, escapam à simplificação aqui proposta.” (Aranha Neto, 2019, p.16)

Por sua vez, Gustavo Teixeira Moris, elucidada, em sua dissertação de mestrado, a existência de três materialidades para o ITBI na Carta de 1988. Provoca a reflexão sobre o tema desta maneira:

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. (Moris, 2018, p. 102)

A figura 3, abaixo, relaciona as três correntes doutrinárias aos núcleos materiais de ITBI expressos na Constituição de 1988. Essas correntes serão apresentadas e analisadas nas seções subsequentes deste capítulo. Elas podem ser identificadas como correntes da materialidade primária, secundária e ternária, em referência à quantidade de hipóteses autônomas de incidência de ITBI que vislumbram na Carta Magna.

Figura 3 – Hipóteses de incidência relacionadas às correntes em análise.



Fonte: elaborado pelo autor.

4.2.1 Materialidade Unitária

Discorrendo sobre essas vertentes, Waldemar Aranha Neto (2019, p. 17), auditor-fiscal municipal de João Pessoa e professor de Direito da Universidade Federal da Paraíba, em seu estudo constatou que “a corrente denominada materialidade unitária visualiza no dispositivo constitucional uma única possibilidade de incidência, identificada pelo signo

‘transmissão’”. Continuando sua exposição, Aranha Neto (2019, p.17) afirma que para tal vertente doutrinária, “pelo prisma da teoria da regra matriz de incidência tributária, o núcleo do critério material conteria apenas o verbo ‘transmitir’ e, nesse caso, a expressão ‘cessão de direitos a sua aquisição’ também estaria compreendida na amplitude semântica do termo anterior”.

Repisa-se: para adeptos dessa corrente a expressão “cessão de direitos à sua aquisição” estaria compreendida dentro da materialidade “transmissão de direitos reais sobre imóveis”. Já a expressão “transmissão de bens imóveis” ou seria desprovida de significado e, logo, de eficácia jurídica, ou faria referência ao direito real de propriedade. Nessa corrente da materialidade unitária ainda podem ser distinguidas duas subcorrentes, uma formal e outra econômica, denominadas, então, corrente da materialidade unitária formal e corrente materialidade unitária econômica.

4.2.1.1 Materialidade Unitária formal

A primeira dessas subcorrentes doutrinária, unitária formal, à qual se filia a maioria dos membros de Tribunais Superiores, defende que a materialidade “transmissão de direitos reais sobre imóveis” somente estará configurada quando houver transmissão de direito real sobre imóvel, exceto os de garantia, concluída de acordo com todas as exigências solenes da Lei Civil. Vale dizer, o título translativo deve ser levado a Cartório de Registro Público de Imóveis onde o bem estiver matriculado, nos termos dos artigos 1.225, 1.227 e 1.245 do Código Civil de 2002. São estes os artigos que sustentam tal posicionamento:

Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade;

II - a superfície;

III - as servidões;

IV - o usufruto;

V - o uso;

VI - a habitação;

VII - o direito do promitente comprador do imóvel;

VIII - o penhor;

IX - a hipoteca;

X - a anticrese.

XI - a concessão de uso especial para fins de moradia;

XII - a concessão de direito real de uso;

XIII - a laje;

XIV - os direitos oriundos da imissão provisória na posse, quando concedida à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou às suas entidades delegadas e a respectiva cessão e promessa de cessão.

[...]

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

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. (Código Civil, 2002)

Ao proferir voto negando segurança em Recurso Extraordinário movido pelo Município de São Paulo/SP, o então Presidente do STF, Ministro Luiz Fux, afirmou:

Demonstrou-se, ademais, que a tese firmada por esta Corte espelha entendimento consolidado no sentido de que o fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente se aperfeiçoa com a efetiva transferência do bem imóvel, que se dá mediante o registro. (RE 1.294.969)

Em provas de concurso público, o entendimento jurisprudencial tem sido seguido à risca. A título de exemplo, o CESPE, no concurso para provimento dos cargos de Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás, realizado em 2007, considerou correto o item afirmando que “o registro imobiliário é o fato gerador do ITBI”.

Para Gustavo Teixeira Moris (2018, p. 108), grande parte da doutrina defende a incidência do ITBI somente no momento em que o negócio jurídico é registrado no cartório respectivo. As fontes por ele colacionadas em sua pesquisa consideram que “é apenas nesse momento que o comprador adquire o direito real sobre o bem, tornando-o oponível erga omnes”.

A doutrina da materialidade unitária formal sustenta a aplicação das disposições civis relativas à aquisição do direito real sobre bens imóveis. Conforme Moris (2018, p. 109), os adeptos defendem que, diversamente dos bens móveis – nos quais a propriedade (direito real) é adquirida com a tradição – a propriedade sobre bens imóveis depende do registro.

Por conseguinte, a corrente da materialidade unitária formal também defende a incidência do ITBI apenas quando instrumento da cessão de direitos à aquisição de imóveis é levado ao registro competente. Segundo Aranha Neto (2019, p. 46), isso “é compreensível, pois a vertente doutrinária citada engloba a “cessão de direitos” no signo “transmissão”, sendo assim, opta por aceitar a cobrança, somente se houver direito real formalizado”.

Para aqueles que se alinham a essa vertente doutrinária, o fato gerador de ITBI corresponde a uma situação jurídica e, como tal, deve se subordinar também ao conjunto de regramento formal do Direito Civil aplicável ao tema, nos termos do art. 116, inc. I, do CTN. A saber:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
[...]
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (Brasil, 1966)

De modo inverso se organiza o pensamento daqueles que se alinham à vertente da materialidade econômico. Para esses, o artigo 116 do CTN tem a seguinte leitura:

Art. 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 o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. (Brasil, 1966)

Essa vertente será tratada mais adiante na próxima subseção.

4.2.1.2 Materialidade Unitária econômica

Apresenta-se aqui a segunda subcorrente denominada de materialidade unitária econômica. Essa linha doutrinária também entende que há um único núcleo no comando constitucional. Contudo não o reconhece como situação jurídica, ou seja, não subordina sua configuração às exigências solenes da Lei Civil.

Para esse ramo de estudos tributários, desde que estejam presentes todos os elementos que configuram, economicamente, a transmissão do patrimônio imobiliário, haveria, de igual modo, a possibilidade de cobrança do ITBI. Para Aranha Neto (2019, p. 19), por exemplo, “uma compra e venda estaria sujeita ao lançamento do tributo, por exemplo, se tivesse havido quitação do preço ajustado e houvesse sido entregue a posse do imóvel, mesmo que o negócio jurídico não fosse levado ao Registro Público de Imóveis.”

A ideia principal dos seguidores dessa corrente compreende o fato gerador de ITBI como uma situação de fato, nos termos do art. 116, inc. I, do CTN, da seguinte maneira:

Art. 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 o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (CTN, 1966)

Nessa linha, portanto, Kiyoshi Harada (2016, p. 141) afirma que “o legislador equiparou a cessão de direitos imobiliários à transmissão de propriedade atento à realidade em nossos dias em que as cessões de direitos configuraram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis”.

Referência para essa corrente é o ilustre tributarista Hugo de Brito Machado, para quem:

desde o momento em que o comprador e vendedor convencionaram a compra e venda, já se admite que produza efeitos, mesmo antes de convenientemente formalizada. [...] Aliás, mesmo no âmbito do Direito Civil não se pode considerar a transcrição do título no Registro de Imobiliário como ato isolado. Essa transcrição não é mais do que um ato final de uma série, que se iniciou e se desenvolveu, como acontece com os contratos em geral, consumando-se, ao final, com o registro. [...] É claro que a Lei Civil havia de definir o instante em que se deve considerar a transmissão consumada. Esse 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 civis. (Machado, 2004, p.378)

Vê-se, de pronto, que para essa vertente, fortalece a concepção de que a avença econômica daria ensejo à tributação, a despeito de solenidades registrais ou jurídicas, pois a compra e venda, por si só, produziria efeitos tributários necessários a despertar a ação fiscalizadora do Estado.

4.2.2 Materialidade Binária

Outra corrente doutrinária identificada nesta pesquisa tem como objetivo reafirmar que no texto constitucional a autorização para tributação de ITBI sobre a cessão de direitos à aquisição não se confunde com as hipóteses de incidência marcadas com o signo transmissão. Desde logo cumpre assentar que, na cessão de direitos tributável pelo ITBI, o que se cede não é a propriedade imobiliária ou algum direito real sobre imóveis, mas, de modo diverso, o objeto tributável nessa cessão são os direitos à aquisição de bem imóvel ou de direito real sobre imóvel.

A corrente da materialidade binária, tal como exposto por Aranha Neto (2019), entende que o inciso II do artigo 156 da Constituição Federal de 1988 contempla apenas dois núcleos materiais, os quais repousariam nos signos transmitir e ceder. O signo transmitir se

refere à transmissão da propriedade e dos demais direitos reais. Já o signo ceder diz respeito à cessão de direitos, a qual ocorreria quando houvesse transferência da posição contratual em negócios jurídicos envolvendo propriedade e demais direitos reais.

Em seu relato investigativo, Aranha Neto (2019) defende a incidência nos casos em que há transferência meramente obrigacional, justamente, porque entende a “cessão de direitos” como negócio jurídico distinto da “transmissão”. Em sua doutrina, se fosse para tributar tão somente a transferência de direitos reais, não haveria necessidade de inserir no texto constitucional o conjunto “cessão de direitos”.

Compre-se mais uma vez destacar a sutil diferença, pois é de fundamental relevância e advém do próprio texto constitucional. Na cessão de direitos tributáveis pelo ITBI, o objeto econômico e jurídico cedido não é a propriedade ou algum outro direito real sobre imóvel, porque essa espécie já estaria abrigada na expressão transmissão de direitos reais. Como hipótese autônoma de incidência, o objeto dessa cessão são os direitos à aquisição de bem imóvel, de propriedade imobiliária, de direito real sobre imóvel, como por exemplo a cessão de direitos possessórios sobre imóvel, o qual, mesmo não sendo considerado direito real pela doutrina dominante, permite expectativa de futura aquisição da propriedade por usucapião.

Ou seja, ao se exigir assentamento em Cartório de Registro de Imóveis em todo negócios jurídicos envolvendo bens imóveis, para se admitir a incidência do ITBI, sob a alegação de que apenas a transmissão de direitos reais autorizaria a imposição tributária, se está a afirmar que o inciso II do artigo 156 da Constituição Federal não diz o que os signos ali contidos expressam. Se o constituinte não usou palavras inúteis, não haverá o jurisperito de supor que a expressão “cessão de direitos a sua aquisição” esteja contida na expressão “transmissão de direitos reais sobre imóveis”. Isso representaria redundância e atecnia legislativa.

Assim, o que pode fazer o aplicador da norma é respeitar a vontade do constituinte e reconhecer que a menção à cessão de direitos só pode referir-se à cessão de direitos obrigacionais, visto que as transmissões de direitos reais já se fazem contempladas pelo enunciado anterior. Adiciona Aranha Neto (2019, p. 21) que, referente “à cessão de direitos, é necessário frisar que constituem negócios jurídicos com denominações muito distintas, mas sempre se caracterizam pelo fato de originarem direitos de cunho meramente obrigacional”.

Ricardo Lobo Torres (2008) divide a cessão de direitos à aquisição em duas possibilidades. Para esse célebre jurista, constituem hipóteses de incidência *inter-vivos*: i) a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis por natureza ou acessão física; e, ii) a cessão de

direitos reais sobre imóveis. Para Torres (2008, p. 398), assim deveria ser “entendida a cessão de direitos pessoais, pelo que o tributo indicará sobre a cessão da promessa de venda e sobre a cessão da promessa de cessão”.

Ainda compreendendo com mais profundidade esta linha de pensamento, Aranha Neto (2019, p. 20) faz estes esclarecimentos: “a corrente da materialidade binária, ao referir-se à transmissão, haverá variação de entendimento, dependendo da fonte consultada, tal como houve na corrente anterior,” da materialidade unitária, “isto é: alguns subordinam a configuração da incidência ao cumprimento dos requisitos legais da Lei Civil; enquanto outros assumem que a Carta Magna utilizou a expressão no seu sentido econômico, dispensando o registro do título para embasar a cobrança”.

Ou seja, tal qual a materialidade unitária, a partir dessa diferenciação haveria implicações também em relação a aspectos formais e materiais para apontar o elemento temporal da ocorrência do fato gerador tributário. Repisa-se: para os formalistas, haveria necessidade de levar os instrumentos jurídicos de cessão de direitos de aquisição a registros em Cartório de Imóveis para marcar a exigibilidade da sisa; para os materialistas, estando consumada transação econômica o fato gerador estaria perfectibilizado e o ITBI poderia ser exigido.

Para justificar a tributação tão logo se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que lhe são próprios, João Alberto Macedo (2009) observa que o direito à aquisição – uma classe unitária, composta somente pelo direito do promitente comprador do imóvel (artigo 1.225, VII, Código Civil) – apresenta a característica de ser direito real. A partir disso, conclui-se que a Constituição de 1988, assim como as anteriores (1946, emendada; 1967 e 1969), ao segregar da transmissão de direitos reais a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis, teve a intenção de lhe conferir um critério material que não necessitasse abarcar o termo final (registro) do processo de transmissão de um bem imóvel.

E assim planejou o constituinte originário, porque, sabidamente, a cessão de direitos à aquisição de imóvel, ainda que não levada a registro, já revela capacidade contributiva do agente, realidade que interessa ao Estado fiscal e ao direito tributário.

Outra maneira de reescrever o resultado deste trecho constitucional ao direito pátrio é que, dessa maneira, restou positivada a noção de que enquanto a transmissão de direitos reais sobre imóveis só se perfectibiliza após registro público em cartório de imóveis, a cessão de direito à aquisição não necessita ser levada a registro, porque as obrigações pessoais, a posse do imóvel e a tributação de ITBI já podem ter ocorrido.

Para Macedo (2009, p. 143), na atual celeuma envolvendo o ITBI, “percebe-se a pragmática sendo relevante à semântica, na medida em que ela auxilia, na análise dos enunciados prescritivos, na construção dos usos linguísticos”. Situação que pode e deve ser modificada com discussões mais aprofundadas nesse tema na academia, na prática administrativa tributária e no âmbito do Judiciário.

4.2.3 Materialidade Ternária

Importante em termos de conteúdo, mas menos expressiva em número de adeptos, parcela da doutrina colacionada neste levantamento vislumbra e menciona três materialidades de ITBI no texto constitucional. Como amplamente citado, um primeiro rol de autores defende a tributação pela sisa apenas nas hipóteses de transmissão de direitos reais sobre imóveis, o que inclui o direito de propriedade. Um segundo contingente empreende esforço argumentativo para provar a higidez da tributação também na cessão de direitos à aquisição de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis.

O terceiro grupo afirma existir também um núcleo material autônomo na expressão “transmissão de bens imóveis”, o que representa a incidência da sisa em negócios imobiliários a despeito da formalização dos atos em Registro Público de Imóveis. A intenção desta seção do quarto capítulo é colacionar argumentos na doutrina tributária e no direito civil a fim de esclarecer e robustecer essa corrente minoritária.

Expressão da corrente da materialidade binária, Aranha Neto (2019) afirma a existência de consenso sobre determinado aspecto: a doutrina de ambas as correntes, as da materialidade unitária e da binária, e também os tribunais entendem que o signo transmissão, utilizado na Lei Maior e no CTN, corresponde à transferência da propriedade e dos demais direitos reais, conforme regulado nos artigos 108, 1.227 e 1.245 do Código Civil de 2002.

Todavia, não se pode presumir a inutilidade dos termos utilizados pelo constituinte originário para construir a Carta Política de 1988. No inciso II de seu artigo 156 é claro o uso da conjunção aditiva “e” para designar a intenção de autorizar tributação sobre a transmissão de bens imóveis “e”, também, sobre a transmissão de direitos reais sobre imóveis. Isso caracteriza, por consequência, a existência de uma materialidade diversa da clássica transmissão de direitos reais para tributação pela sisa.

Repisa-se: se na redação legislativa as expressões não são inúteis, elas também não são redundantes. Sempre há razão para sua grafia no texto normativo. Logo, não se pode

imaginar que a expressão “transmissão de bens imóveis” seria referente à transmissão da propriedade, pois essa, a propriedade, sendo um dos direitos reais, já estaria compreendida em transmissão de “direitos reais sobre imóveis”, conjunto de signos que surge na sequência do mesmo inciso II do art. 156.

Fazendo breve remissão à jurisprudência e ao caldo político social presentes às vésperas da promulgação da Emenda Constitucional 132/2023, cabe destacar trecho do voto que abriu divergência acerca das hipóteses de ITBI previstas na Carta Política de 1988 e determinou análise mais detida do tema, o excelentíssimo Ministro Dias Toffoli assim observou:

O Tribunal Pleno, contudo, fixou a tese de que “[o] fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro”. O ITBI, repito, não tem por fato gerador apenas a transferência da propriedade imobiliária. Há outras hipóteses, como a da cessão de direitos a sua aquisição.” (RE 1.294.969)

Nota-se que o Ministro Dias Toffoli não limitou as hipóteses apenas à transmissão de propriedade ou à cessão de direitos. O rol das hipóteses por ele aventadas não é exaustivo. O Ministro está certo da existência de outras hipóteses além dessas duas: a primeira já consagrada pela doutrina e jurisprudência, qual seja, a transmissão de direitos reais sobre imóveis, e a segunda, fortemente defendida pela doutrina: a cessão de direitos à aquisição de direitos reais.

Não poderia ser diferente a avaliação do excelentíssimo Ministro. Afinal, desde 1966, o Código tributário Nacional, CTN, marca ao menos três hipóteses de tributação pelo ITBI, desta maneira:

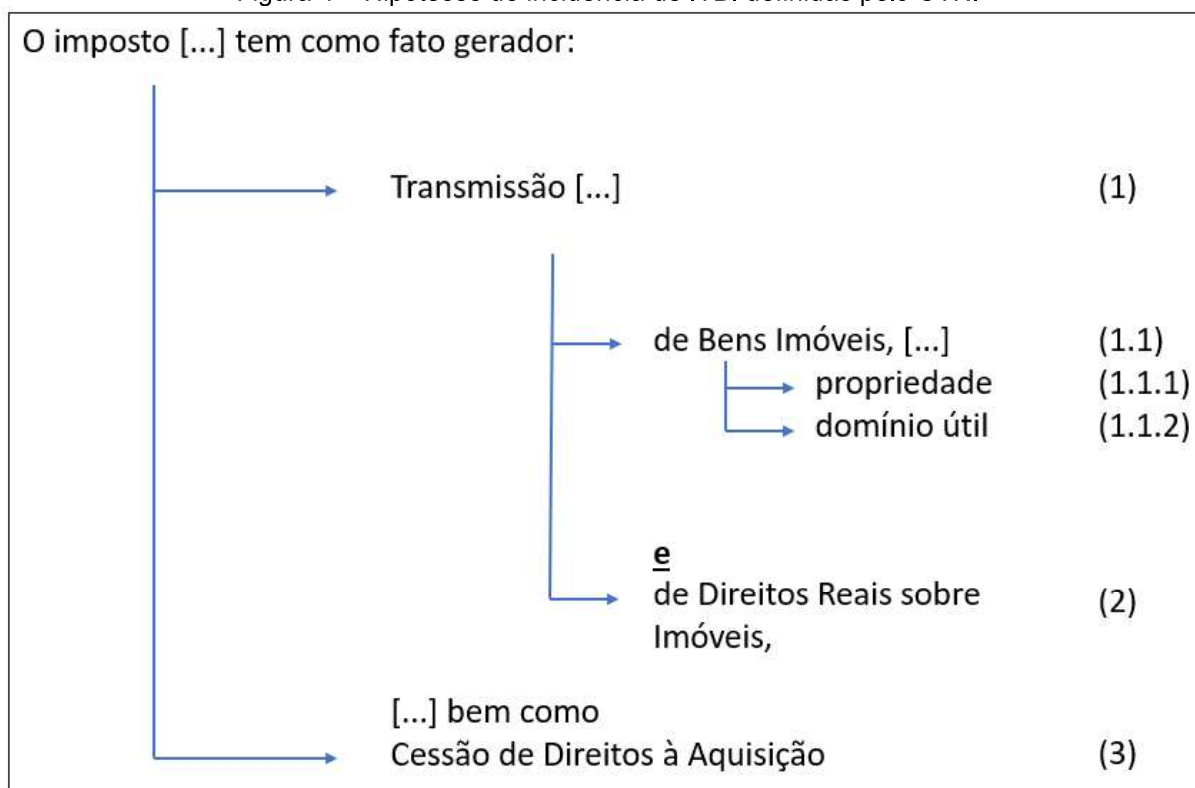
Art. 35. O imposto [...] de transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

- 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.

Embora por muito tempo alheia à jurisprudência e à doutrina, a cessão de direitos à aquisição de imóveis e de direitos reais como hipótese autônoma de incidência de ITBI parece começar a tomar corpo, como se viu na seção precedente. Entretanto, a hipótese presente na Constituição como transmissão de bens imóveis e definida pelo CTN como transmissão do domínio útil ainda permanece ignorada por tributaristas, sobretudo pelo grupo

de teóricos da área. A figura 4, abaixo, traz um esquema para melhor compreensão da norma insculpida no artigo 35 do CTN e da situação tributária aqui apresentada.

Figura 4 – Hipóteses de incidência de ITBI definidas pelo CTN.



Fonte: elaborado pelo autor.

Para elucidação do tema, o saudoso Aliomar Baleeiro ensina:

Quando cabe ao Estado decretar impostos sobre a transmissão da propriedade imóvel *inter vivos*, entende-se que o tributo colherá apenas fatos e atos que, por lei civil, ou norma geral de Direito Financeiro, operem transferência de domínio sobre imóveis ou bens a eles equiparados. Acrescentem-se os direitos à aquisição de imóveis e direitos reais [...]. (Baleeiro, 2018, p. 559)

Complementando sua lição, adiciona Baleeiro (2018, p. 559) que, juridicamente, o imposto de transmissão 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 da arrematação etc., a transmissão por óbito, e não a transcrição do instrumento no Registro Público (Código Civil, arts. 530 e 1.572).

Aqui, percebe-se a adesão de Aliomar Baleeiro à incidência tributária “desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”, como regula o inciso I do artigo 115 do CTN.

Para Maria Helena Diniz (2013, p. 323), “a compra e venda não é hábil para transferir a propriedade do bem, pois cria apenas o dever de transmitir o domínio de algo ou

de pagar certo preço em dinheiro (CC, art. 481), engendrando exclusivamente uma obrigação de dar”. Em que pese a compra e venda não ser eficaz para transmitir propriedade imobiliária, por meio dessa lição, pode-se concluir que a compra e venda é eficaz para transmitir o domínio útil de imóveis, subsumindo-se esse tipo de fato à hipótese de incidência de ITBI prevista no inciso I do artigo 35 do Código Tributário Nacional.

Em parte, a afirmação da existência de hipótese autônoma para tributação da transmissão do domínio útil de bens imóveis se confunde com a corrente da materialidade econômica do ITBI. Contudo, é válido perquirir fundamentos doutrinários mais seguros a fim de suportar a afirmação de que o ITBI incide em toda sorte de negócios jurídicos imobiliários, a despeito da denominação do instrumento jurídico que a suporta ou das formalidades cartoriais necessárias a sua constituição definitiva. Analisa-se, aqui, argumentos que consideram como fato impositivo tributário autônomo a transmissão de bens imóveis, expressão que abre o inciso II do artigo 156 da CF e que está representado como item 1.1.2 da Figura 4.

Ricardo Almeida Ribeiro da Silva, professor de Direito e Procurador do Município do Rio de Janeiro, interpreta a matriz constitucional do ITBI e a locução transmissão onerosa à luz do princípio da capacidade contributiva. Para ele:

a boa técnica normativa pontua no tempo a incidência em coordenação com o momento em que o contribuinte manifesta a sua capacidade contributiva. E, no caso da transmissão de imóveis, pagamento pela aquisição do bem e início do exercício útil do domínio não ocorre no momento do registro do título, mas sim no momento da celebração do título aquisitivo ou da configuração da definitividade que intitula o adquirente ao exercício da posse direta, o uso e fruição do bem imóvel.” (Silva, 2021, p. 18)

Seguindo a diante em seu raciocínio, Ricardo Almeida Ribeiro da Silva traz outro argumento para reforço desta corrente, argumento este que há muito é apresentado por Procuradorias Municipais ao Judiciário na tentativa de comprovar a higidez da exigência de ITBI tão logo se prove a ocorrência econômica do fato gerador, o que pode se dar por meio de um contrato de compra e venda, por exemplo. Tal argumento diz respeito às consequências práticas do entendimento de que apenas no registro do título aquisitivo é que se verificaria a ocorrência do fato gerador do ITBI.

A realidade econômica do país, sobretudo diante das dificuldades financeiras de pessoas físicas e jurídica, tem provocado o retardamento do registro dos títulos aquisitivos suficientes à transferência formal da propriedade nos registros de imóveis, exatamente para não se pagar o “imposto de transmissão”. Isto acarreta, ainda, a celebração de seguidas cessões de títulos aquisitivos, provocando o acúmulo

de passivos de ITBI para o momento (quando ocorre) do registro das transferências realizadas em sequência, a demora e a evasão de receitas tributárias por parte dos transmitentes de domínio (sem registro)”. (Silva, 2021, p. 19)

A problemática a orientar grande parte da doutrina tributarista e também a jurisprudência tem origem, como alhures já se viu, no artigo 1.227 do Código Civil. Nestes termos:

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

Ora, não se está aqui a afirmar a desconsideração desse enunciado a fim de garantir a arrecadação de tributos em prol dos municípios brasileiros. Porém, resta inequívoca a ideia de que as normas jurídicas são incapazes de preestabelecer toda a sorte possível de relações humanas e relações econômicas. Flávio Tartuce, analisando o próprio espírito da atual codificação privada, afirma que:

fica realmente difícil concluir que as relações constantes da lei são fechadas. Isso porque o atual Código, inspirado ideologicamente no trabalho doutrinário de Miguel Reale, traz um sistema aberto, de cláusulas gerais, que fundamenta o princípio da operabilidade, na busca de um Direito Civil mais concreto e efetivo. (Tartuce, 2014, p.23)

Para Tartuce (2014, p. 23), “a ontognoseologia jurídica de Reale ampara o Direito em três subsistemas: o dos fatos, o das normas e o dos valores”. Seguindo em parte esse entendimento, ensinam Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald que:

a rigidez na elaboração de tipos não é absoluta. Nada impede que o princípio da autonomia privada possa, no âmbito do conteúdo de cada direito real, ainda que em pequena escala, intervir para a afirmação de diferentes modelos jurídicos, com base nos espaços consentidos em lei. Desde que não exista lesão a normas de ordem pública, os privados podem atuar dentro dos tipos legais, utilizando a sua vontade criadora para inovar no território concedido pelo sistema jurídico, modificando o conteúdo dos direitos reais afirmados pela norma. Como exemplo, podemos citar a multipropriedade – tanto resultante da fusão da propriedade individual e coletiva nas convenções de condomínio, como aquela tratada na propriedade de shopping center, de flat ou time sharing. (Farias; Rosenvald, *apud* Tartuce, 2014, p. 23)

O legislador infraconstitucional, atento às atuais práticas observadas nas relações imobiliárias, alargou o rol de direitos reais contido no artigo 1.225 do Código Civil em mais quatro incisos. Hoje a concessão de uso especial para fins de moradia, a concessão de direito real de uso, a laje e os direitos oriundos da imissão provisória na posse, quando concedida à

União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou às suas entidades delegadas e a respectiva cessão e promessa de cessão possuem status de direitos reais.

Assim, as mutações legislativas, ainda que na intenção de promover segurança jurídica, sobretudo para os aplicadores da lei, estarão adstritas aos limites já apresentados pela Constituição Federal. Nesta linha, Gustavo Teixeira Moris defende que:

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*. (Moris, 2018, p. 72)

Adicionalmente, Moris faz o alerta sobre aquilo que pode configurar como ponto central da discussão em torno das materialidades do ITBI, qual seja: delimitar o alcance da palavra transmissão. Segundo Moris (2018, p. 72): 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”.

Cabe ênfase ao aspecto que a transmissão pode ser um fato, uma ação, que produz um efeito, os quais não se confundem com o fato e o efeito assinalado por outro vocábulo, aquisição. O vocábulo aquisição está presente no artigo 1.227 do Código Civil, o qual define: “só se adquirem [direitos reais sobre imóveis] com o registro no Cartório de Registro de Imóveis”. Resta saber se é possível haver transmissão de imóveis sem aquisição formal de direitos reais. Assim, ficaria afastada a restrição da imposição de ITBI somente após a aquisição de direitos em Cartório de Imóveis.

Aliás, nunca é demais lembrar que a Constituição Federal marca a transmissão de bens imóveis como elemento material, e não a aquisição desses bens, como hipótese de incidência da *sis*. Igualmente o faz o CTN: assiná-la a transmissão de domínio útil e não a sua aquisição como fato gerador do Imposto de Transmissão. Cabe, também, perquirir o alcance civilista desse núcleo material, transmissão do domínio útil de bens imóveis, para corroborar a corrente tributarista da materialidade ternária.

Nessa tarefa, o primeiro resgate que se faz é do instituto da enfiteuse, embora abolido pelo Código Civil de 2002. Por meio desse instituto, vigente à época de edição do CTN, se pode ter uma ideia da intenção do legislador complementar. Para Orlando Gomes (2012, p. 279), “na enfiteuse, quem tem o domínio do imóvel aforado se chama senhorio

direto; quem o possui imediatamente, enfiteuta ou foreiro. Costuma-se dizer que o senhorio é o titular do domínio eminente ou direto, e o foreiro é o titular do domínio útil”.

No ordenamento anterior a 2002 e nas enfiteuses que ainda permanecem, o domínio direto é mantido pelo senhorio, enquanto o domínio útil é exercido pelo enfiteuta. O enfiteuta tem o direito de posse, uso, gozo e pode alienar ou transmitir o imóvel por herança, mas deve pagar uma pensão ou foro ao senhorio. Portanto, o antigo enfiteuta é titular do domínio útil, porque exerce a posse, o uso e o gozo de um imóvel sem ser o proprietário direto.

O domínio útil é uma forma de posse legal, onde seu titular tem o direito de usufruir do imóvel, enquanto o domínio direto, assinalado pelo direito real de propriedade, permanece com outro titular, tal qual apontado em documento guardado em Registro Público de Imóveis. Em outras palavras, alguém que tem o domínio útil de um imóvel pode ter a posse direta sobre ele, pois exerce o uso e fruição do bem, mas o título de propriedade continua com o titular do domínio direto.

Flávio Tartuce, por meio da alegoria de um cilindro, o qual pode ser visualizado na Figura 5, aborda a questão e evidencia os quatro atributos relativos à propriedade. Nesta lição:

a propriedade pode ser entendida como um recipiente cilíndrico, ou como uma garrafa, a ser preenchido por quatro camadas, que são os atributos de Gozar, Reaver, Usar, Reivindicar [Dispor]. São quatro atributos que estão presos ou aderidos à propriedade, o que justifica a utilização do acróstico GRUD. (Tartuce, 2014, p. 101)

Figura 5 – Atributos da propriedade



Fonte: Tartuce, 2014, p. 101.

A partir da alegoria apresentada, percebe-se que, se determinada pessoa tiver todos os atributos relativos à propriedade, terá a propriedade plena. Por outro lado, esses atributos podem ser distribuídos entre pessoas distintas. Por tal razão, propriedade admite a seguinte classificação:

a) Propriedade Plena ou Alodial – é a situação em que o proprietário detém os atributos de gozar, reaver, usar e dispor da coisa. Todos esses caracteres estão à disposição, sem que terceiros tenham qualquer direito sobre tal coisa. Em outras palavras, pode-se afirmar didaticamente que todos os elementos previstos no art. 1.228 do CC/2002 estão reunidos à disposição de seu titular;

b) Propriedade Limitada ou Restrita – é a hipóteses em que, sobre a propriedade, recai algum ônus, como a hipoteca, o usufruto, a servidão; ou quando a propriedade for resolúvel, dependente de termo ou condição.

O que se pode concluir, portanto, é que um ou alguns dos atributos da propriedade podem ser negociados e passar ao domínio de outro sujeito, configurando a transmissão de domínio útil sobre coisa alheia, ou sobre bem imóvel. Havendo a divisão entre os referidos atributos, o direito de propriedade, ápice dos direitos reais, ficaria segmentado em dois blocos:

– Nua-propriedade – corresponde à titularidade do domínio, ao fato de ser proprietário e de ter o bem em seu nome. Costuma-se dizer que a nua-propriedade é aquela despida dos atributos do uso e da fruição (atributos diretos ou imediatos). A pessoa que a detém recebe o nome de nu-proprietário, senhorio direto ou proprietário direto.

– Domínio útil – corresponde aos atributos de usar, gozar e dispor da coisa. Dependendo dos atributos que possui, a pessoa que o detém recebe uma denominação diferente: superficiário, usufrutuário, usuário, habitante, promitente comprador etc. (Tartuce, 2014, p. 101)

Orlando Gomes adiciona mais um atributo ao direito de propriedade: a posse. De forma similar à alegoria apresentada por Flávio Tartuce, Orlando Gomes (2012, p. 16) afirma que a propriedade é a soma de todos os direitos possíveis que pertencem ao proprietário sobre a sua coisa, quais sejam, os de “posse, uso, gozo e livre disposição; os outros direitos reais são parcelas daquela soma, são os próprios direitos constitutivos do domínio, são poderes que sobre a coisa se atribuem a outras pessoas”.

A insigne jurista Maria Helena Diniz (2013) vai além: ela defende que a posse se apresenta como um direito real, pois acredita que ela é a mais visível das partes desmembradas da propriedade. Para Maria Helena Diniz (2023, p. 67), a posse apresenta

“todos os caracteres do direito real”, tais como: exercício direto, sem intermediário; oponibilidade erga omnes; incidência em objeto obrigatoriamente determinado. Diniz (2023, p. 67) ainda complementa que “devido à posição da posse na sistemática do nosso direito civil, não há, pois, nenhum obstáculo a sua qualificação como direito real”.

Maria Diniz (2023, p. 113) exemplifica o tema afirmando que “o direito de propriedade é um vínculo entre o proprietário (sujeito ativo), que tem domínio sobre a coisa (objeto mediato), em razão de permissão legal, e demais pessoas (sujeito passivo) que são obrigadas a respeitar tal domínio (objeto imediato)”.

É certo que a propriedade é um dos pilares de sustentação do sistema jurídico espelhado no Direito Civil tradicional. Para Orlando Gomes (2012, p. 1), a propriedade, “ao lado da posse e da empresa, propicia edificar uma espécie de estatuto jurídico sobre o patrimônio. Emerge daí o conjunto de direitos e deveres atinentes à titularidade de bens, coisas e interesses”.

A partir dessas lições resta clara a noção de que domínio útil de bens imóveis compreende um plexo de direitos, que vai desde a posse até o mais amplo direito real, a propriedade, cuja transmissão onerosa e entre sujeitos vivos manifesta capacidade contributiva dos agentes envolvidos e gera a possibilidade de tributação por meio do ITBI sem a necessidade de formalização do negócio em Cartório de Registro de Imóveis. Ou seja, cabe esquadrihar os negócios imobiliários que transmitem a posse de bens imóveis sem, contudo, transmitirem a propriedade imobiliária ou direitos reais sobre essas para se compreender melhor as possíveis ocorrências de fatos geradores tributários.

De pronto é razoável assentar que, se o negócio jurídico identificado por autoridade tributária municipal envolver a cessão de direito à futura aquisição propriedade imobiliária, então esse fato poderá subsumir a terceira das hipóteses genéricas previstas na Constituição Federal, claro, desde que o legislador ordinário municipal tenha positivado isso em lei. Esse tipo de negócio, levado a termo com a denominação de “Cessão de Posse”, ocorre com muita frequência Brasil afora, haja vista a possibilidade de instruir ações de usucapião.

Em um segundo momento, por tudo já discutido, também é justo concluir que a transmissão do domínio útil de bens imóveis abriga em seu significado jurídico as negociações envolvendo a posse de imóveis. Isso explica a razão pela qual o constituinte de 1988 planejou e expôs como primeira das materialidades de ITBI o genérico enunciado transmissão de bens imóveis. “Contrato de compra e venda”, “escritura pública de compra e

venda”, são exemplos de instrumentos jurídicos que lastreiam alguns tipos de transações imobiliárias.

Assim, é possível afirmar que o domínio útil de bens imóveis compreende um plexo de fatos jurídicos e direitos, que vai desde a posse até o mais amplo direito real, a propriedade, cuja transmissão ou cessão onerosa e entre sujeitos vivos enseja a tributação por meio do ITBI, tal qual definido no Código Tributário Nacional desde 1966 e apto a ser positivado em leis ordinárias municipais.

Com esse arrimo doutrinário civilista, é possível dizer que todos os tipos de negócios jurídicos envolvendo imóveis estão albergados pelas hipóteses autônomas previstas na Constituição de 1988 e no CTN. Desde a transmissão de propriedade, o mais sólido dos direitos reais, até as transações mais precárias envolvendo bens imóveis, como são as negociações de imóveis com simples escrituras de posse, estão, assim, dentro do campo de incidência do ITBI. Não se trata aqui de uma ideia ou conceito, mas, sim, de uma possibilidade real de tributação autorizada pelo texto constitucional e definida em Lei Complementar nacional.

Portanto, para os propósitos desta seção, resta a conclusão de que nem a Constituição de 1988, nem o Código Tributário Nacional, nem o Código Civil carregam a intenção de frear a liberdade negocial dos particulares tampouco a atividade arrecadatória dos entes municipais, porque suas normas, genéricas e abstratas, autorizam a instituição de ITBI quando se comprove a realização econômica de qualquer tipo de transações imobiliárias entre pessoas vivas. Atento a isso, o legislador ordinário deve esclarecer e detalhar os fatos imponíveis para tributação pelo ITBI em cada município.

As três correntes doutrinárias esquadrihadas neste capítulo podem ser melhor visualizadas na Figura 6, a qual é um quadro resumo dessas correntes e hipóteses de incidência de ITBI previstas na Constituição Federal.

Figura 6 – Correntes doutrinárias e Fatos Imponíveis.

FATO IMPONÍVEL CORRENTE TEÓRICA	U N I T Á R I A	B I N Á R I A	T E R N Á R I A
Transmissão de Bens Imóveis	-	-	SIM
Transmissão de Direitos Reais	SIM	SIM	SIM
Cessão de Direitos à Aquisição	-	SIM	SIM

Fonte: elaborado pelo autor.

Pode-se concluir que a corrente da materialidade ternária é única das linhas doutrinárias que compreende a total amplitude da autorização constitucional para incidência do ITBI, tanto pelas figuras jurídicas ali contidas quanto pelos aspectos econômicos que acompanham a ocorrência do fato gerador tributário, qualquer transação imobiliária onerosa *inter vivos*. Acha-se, portanto, concluída a resolução do quebra-cabeças proposto, alinhado à metáfora da tridimensionalidade do direito e corroborando com o paradigma interpretativista.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No curso desta investigação ficou claro que o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é um tributo que impacta diretamente nas transações imobiliárias e na arrecadação tributária dos municípios. Ao longo deste trabalho, procurou-se analisar as hipóteses de incidência desse imposto a partir da Constituição e as implicações tanto para os contribuintes quanto para os entes federativos municipais.

A pesquisa inicialmente revelou que, embora o ITBI seja apresentado de forma ampla pelo Art. 156, II da Carta Magna e pelo Código Tributário Nacional, a aplicação das três hipóteses autônomas de incidência enfrenta restrições por parte do Poder Judiciário. Parte representativa da doutrina jurídica corrobora a linha de pensamento atual adotada pelo Judiciário, corrente da materialidade unitária formal. O passo seguinte do trabalho foi entender o motivo de o Judiciário manter essa linha de atuação e de a doutrina replicar com facilidade tal entendimento.

Ao que parece, essa visão de mundo compartilhada entre membros do Poder Judiciário e parte da doutrina jurídica, sem embargos, se adequa ao paradigma funcionalista descrito por Gareth Morgan (2005, p. 61), “baseado na suposição de que a sociedade tem existência concreta e real, e um caráter sistêmico orientado para produzir um sistema social ordenado e regulado”. No extremo dessa sociedade idealizada, o “comportamento é sempre visto como algo demarcado pelo contexto em um mundo real de relacionamentos sociais tangíveis e concretos”.

Entretanto, constatou-se que predomina no mundo econômico, real, a ampla liberdade contratual e de formas para levar a termo as transações envolvendo imóveis. Os direitos reais envolvendo imóveis são citados na Constituição Federal e exemplificados no Código Civil, mas não formam um rol exaustivo de direitos e não abarcam todos os arranjos negociais percebidos no mundo real. É natural que tanto o Judiciário quanto a doutrina, cedo ou tarde, encontrem respostas para situações há muito identificadas na prática tributária, como a compra e venda de domínio imobiliário, a transmissão da posse imobiliária, a cessão de direitos de posse, por exemplo.

Em detrimento do pensamento majoritário percebido no curso da investigação, há parcela da doutrina que procura apresentar uma visão alternativa para atenuar essa celeuma tributária. Nessa tentativa estão os adeptos das correntes binária e ternária das hipóteses de incidência do ITBI. É possível que partidários desses dois grupos compartilhem um conjunto de impressões assemelhadas ao que Morgan (2005, p. 61) identificou como o paradigma interpretativista, o qual é baseado na visão de “que o mundo social possui uma situação

ontológica duvidosa e de que [...] a realidade social não existe em qualquer sentido concreto, mas é um produto da experiência subjetiva e intersubjetiva dos indivíduos”.

Em outras palavras, para justificar a corrente da materialidade ternária a sociedade e o direito foram compreendidos pelos pressupostos do paradigma interpretativista, ou seja, conforme Morgan (2005, p. 61), a partir de “múltiplas realidades compartilhadas, as quais surgem, se sustentam e se modificam”. Alinhados a isso, a Constituição (norma), a tributação (valor), os negócios imobiliários (fato) foram compreendidos pela metáfora tridimensional proposta por Miguel Reale.

Assim, alargando as possibilidades de interpretação dos enunciados constitucionais e legais, ficou pavimentada a trilha para solucionar o quebra-cabeça que aflige a imposição tributária em vários tipos de negócios translativos envolvendo bens imóveis. Em outros termos, rompido o limite que separa o paradigma funcional do interpretativista e mantido o mesmo rigor acadêmico, as doutrinas do Direito Civil e do Direito Tributário apresentaram um sem número de argumentos válidos para suportar a utilidade das inovações jurídicas que elas mesmas sugerem para os fatos, os valores e as normas analisadas.

Dessa maneira, foi possível compreender e afirmar que as genéricas hipóteses de transmissão de bens imóveis e transmissão do domínio útil de bens imóveis figuram como um plexo de fatos jurídicos e direitos, que vão desde a posse de bens imóveis até o mais amplo direito real, a propriedade imobiliária, cuja transmissão ou cessão onerosa e entre sujeitos vivos permitem a positivação em lei municipal com vistas à tributação de ITBI.

O tema discutido nesta investigação se mostrou oportuno, porque são prolíferos os trabalhos na doutrina, no âmbito profissional, na jurisprudência pátrias, ainda que haja divergência quanto à amplitude das hipóteses de ITBI previstas na CF de 1988. Arrisca-se em afirmar que, em breve, haverá novidades nos Tribunais pelo reconhecimento das três hipóteses autônomas desenhadas no texto constitucional, prestigiando o Princípio da Isonomia Tributária e o Pacto Federativo brasileiro dispostos em vários trechos da Carta Política.

Em termos de futuras pesquisas, sugere-se uma análise mais aprofundada sobre as questões relacionadas ao Direito das Coisas, em especial à posse. Essa figura jurídica deve ser melhor explorada por civilistas e tributaristas de modo a consolidar no campo de incidência da sisa diversos negócios imobiliários que, a despeito da manifestação econômica, permanecem à margem da tributação.

Em síntese, o estudo do ITBI revela a complexidade deste imposto e a necessidade de ampliação dos flancos de análise das hipóteses de incidência previstas na Constituição para

se obter clareza em sua imposição. Como se percebe, isso seria um passo importante em busca de isonomia entre contribuintes e fortalecimento do pacto federativo.

REFERÊNCIAS

- ARANHA NETO, Waldemar de Albuquerque **Da incidência do ITBI nas cessões de direitos imobiliários**. Curitiba: CRV, 2019.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BRASIL. **Alvará 03 de junho de 1809**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/alv/1809/alv-3-6-1809.html>
- BALNEÁRIO CAMBORIÚ. **Lei n. 859/1989**: publicada em 06 de março de 1989. Disponível <<https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/balneario-camboriu/lei-ordinaria/1989/86/859/lei-ordinaria-n-859-1989-institui-o-imposto-sobre-a-transmissao-de-bens-imoveis-e-da-outras-providencias>> Acesso em: 06 de setembro de 2024.
- BRASIL. **Alvará 03 de junho de 1809**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/alv/1809/alv-3-6-1809.html> Acesso em: 04 de agosto de 2024.
- _____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> Acesso em: 20 de agosto de 2024.
- _____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em: 20 de agosto de 2024.
- _____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 01 de março de 2024.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: outorgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 01 de março de 2024.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 01 de março de 2024.

_____. **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. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 01 de março de 2024.

_____. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Diário Oficial da União, Distrito Federal, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm> Acesso em: 20 de agosto de 2024.

_____. **PLP 108/2024**: Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2433204&filename=PLP%20108/2024> Acesso em: 02 de setembro de 2024.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1294969 RG/SP**. Tribunal Pleno. Relator Min. Luiz Fux, Presidente. Data do Julgamento 11 de fev. de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1294969 RG/SP**. Tribunal Pleno. Relator do Acórdão: Min. Dias Toffoli. Data do Julgamento 29 de ago. de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Representação de Inconstitucionalidade n. 1.121-6/GO**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Data do julgamento: 09/11/1983.

CARVALHO, Fagner Campos. Fato Gerador de ITBI: considerações acerca da ocorrência do fato gerador na legislação do Município de Belo Horizonte/MG. **Revista Brasileira de Estudos Jurídicos da Faculdade Santo Agostinho**, v. 3, n. 1, p. 87-96, 2017. Disponível em: <<https://silo.tips/download/volume-3-numero-1-jan-jun-2008>> Acesso em: 01 de março de 2024.

CANAZARO, Fábio. A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo. Porto Alegre, 2012. 169 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica**: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>> Acesso em: 01 de março de 2024.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: 1. Teoria Geral do Direito Civil.** 40.ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

_____. **Curso de direito civil brasileiro: 4. Direito das Coisas.** 28.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil.** 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo (SP): Atlas, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática.** São Paulo: Atlas, 2010.

KUHN, Thomas S.. **A estrutura das revoluções científicas.** 12. ed. São Paulo: Perspectiva, 2013.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Metodologia do trabalho científico.** São Paulo (SP): Atlas, 2006.

MACEDO, João Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais.** São Paulo, 2009. 244f.. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MORGAN, Gareth. **Paradigmas, Metáforas e Resolução de Quebra-Cabeças na Teoria das Organizações.** São Paulo: Revista de Administração de Empresas, vol 45, n. 1, 2005.

MORIS, Gustavo Teixeira. **O arquétipo constitucional do ITBI: possibilidade jurídicas da sua hipótese de incidência sob a ótica da transmissão de bens imóveis.** Salvador, 2018. 137 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PINTO JUNIOR, Moacyr. **O fato gerador de ITBI.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, X, n. 43, jul. 2007. Disponível em <<http://www.ambito-juridico.com.br>> Acesso em: 01 de março de 2024.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** 27. ed. ajustada ao novo código civil. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das coisas.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SÃO JOSÉ. **Lei Complementar 21/2005: Código Tributário Municipal.** Publicada em 21 de dezembro de 2005. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-sao-jose-sc>> Acesso em 30 de agosto de 2024.

SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian**. Revista Nova Economia. Belo Horizonte, vol. 15, jan.-abr. 2005. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/novaeconomia/article/view/447/444>> Acesso em: 01 de março de 2024.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **ITBI**: Momento de ocorrência do fato gerador; Cessão de direitos aquisitivos sobre imóveis; julgamento pelo STF do R.E. com Agravo n. 1.294.969. Revista Trimestral do PJT 1ª ed, jun. 2021. Disponível em <www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2023/09/artigo-ricardo-almeida-ribeiro-itbi.pdf> Acesso em: 01 de novembro de 2024.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil, v. 4**: direito das coisas. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

TORRES, Marcos Alcino de Azevedo. **Posse e Propriedade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ZAVASCKI, Teori Albino. **A tutela da posse na Constituição e no novo Código Civil**. BDJUR. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br>>. Acesso em: 01 de março de 2024.

