

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA:

uma análise do Tema 1124 do Supremo Tribunal Federal

Maurício Dalri Timm do Valle¹
Armindo Madoz Robinson²

Resumo: O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral dos casos que envolvem a incidência do ITBI na cessão de direitos sobre a aquisição de bens imóveis, desde que devidamente registrada. A partir disso, fixou a tese nº 1124. A presente análise propõe um confronto entre a citada tese e o disposto na Constituição Federal, ou seja, será que a CF, efetivamente, exige o registro da cessão para a incidência do referido imposto? A pesquisa se operou através da revisão de bibliografia sobre o assunto, em um viés hipotético-dedutivo, de forma qualitativa. Após o estudo, constatou-se que a tese fixada pelo STF, embora seja pró-contribuinte, contraria a CF, pois, inova no ordenamento jurídico ao exigir o registro para a incidência do ITBI na cessão de direitos aquisitivos sobre bens imóveis, ao passo que a própria Constituição não o faz.

Abstract: The Supreme Federal Court recognized the general significance of cases involving the incidence of ITBI (Tax on the Transfer of Real

¹ Doutor em Direito pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Coordenador do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado) em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB. Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Professor. Ex-Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal. Autor de livros e artigos em Direito Aduaneiro e em Direito Tributário. Coordenador em conjunto com o Professor José Roberto Vieira da Coleção Direito Tributário UFPR, publicada pela Editora Almedina. E-mail: mauricio.valle@p.ucb.br Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9184395989012101>

² Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Especialista em Direito Processual Civil. Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Brasília (2020). Advogado. Membro da Comissão de Direito Processual Civil da OAB/DF. Professor. Coordenador editorial assistente da Economic Analysis of Law Review - UCB. Revisor de periódicos. Pesquisador no projeto de Benefícios Fiscais junto à UCB-FAP/DF. Autor do livro o Uso da Tutela Inibitória em Conformidade ao Direito de Imprensa, no prelo pela Editora Almedina. E-mail: armindomadoz@gmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8691358281696316>

Estate) in the assignment of rights related to the acquisition of real estate, provided that it is properly registered. Based on this, it established thesis number 1124. The present analysis proposes a comparison between the mentioned thesis and what is stipulated in the Federal Constitution, that is, does the Constitution indeed require the registration of the assignment for the incidence of the mentioned tax? The research was conducted through a qualitative hypothetical-deductive literature review on the subject. After the study, it was found that the thesis set by the Supreme Federal Court, although favorable to taxpayers, contradicts the Federal Constitution because it introduces a new requirement into the legal system by demanding registration for the incidence of ITBI in the transfer of acquisition rights over real estate, whereas the Constitution itself does not.

Palavras-Chave: ITBI; cessão de direitos; direitos de aquisição; transferência de propriedade imóvel; registro do imóvel.

Keywords: ITBI; assignment of rights; acquisition rights; transfer of real property; property registration.

Sumário: 1. Introdução; 2. Síntese da decisão de reconhecimento da repercussão geral; 3. A incidência do ITBI na cessão de direitos à aquisição de imóveis; 4. Conclusão; Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

No âmbito jurídico brasileiro, a interpretação e a aplicação das leis tributárias são frequentemente cenários de contendas complexas e de grande relevância, e o Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI não foge a essa realidade. No Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.294.969-SP, uma importante questão relacionada à incidência do ITBI na cessão de direitos à aquisição de imóveis trouxe à tona um debate que ultrapassa as fronteiras do caso.

O presente texto tem como objetivo analisar essa decisão do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral desse caso e fixou o Tema n. 1124. A controvérsia central envolve a incidência, ou não, do ITBI em cessões de direito sobre a aquisição de imóveis que carecem do registro imobiliário para confirmar a transferência efetiva de propriedade. Isto, pois, a Constituição Federal não exige a realização de registro.

Logo, é necessária a realização de um juízo de compatibilidade entre a decisão do STF e as disposições da CF.

2. SÍNTESE DA DECISÃO DE RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL

O recurso objeto da presente análise pretende reformar a decisão da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que inadmitiu Recurso Extraordinário interposto pelo Município de São Paulo. O Ministro Luiz Fux, presidente da corte à época e relator do caso, examinou o agravo interposto e avançou para a análise do Recurso Extraordinário.

A controvérsia central deste caso gira em torno da possibilidade de aplicação do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis na transferência de direitos de compra e venda de imóveis, mesmo na ausência do registro imobiliário que confirme a transferência de propriedade.

O relator argumentou que este caso possui uma complexidade constitucional considerável, justificando o reconhecimento da existência de uma questão com repercussão geral. Isso se deve não apenas à importância do artigo 156, Inciso II, da Constituição Federal, que trata da tributação do ITBI pelos municípios brasileiros na cessão de direitos de compra e venda de imóveis, mas também devido à existência de inúmeros recursos semelhantes pendentes no Supremo Tribunal Federal, todos diretamente afetados pelo resultado deste julgamento.

No caso concreto, foi impetrado mandado de segurança com o propósito de anular a cobrança do ITBI referente a cessão de direitos inerentes ao instrumento de compromisso de compra e venda de imóvel. O acórdão objeto de recurso manteve a sentença que concedeu a segurança, com base no argumento de que a obrigação tributária surge apenas com o registro do imóvel no cartório, não incidindo, portanto, na cessão de direitos.

Aduziu o relator que o Supremo possui uma jurisprudência consolidada no sentido de que o ITBI só é devido quando há a efetiva transferência da propriedade de um imóvel, desde que relacionada à transmissão *inter vivos* de bens imóveis ou direitos reais, a qual ocorre mediante o registro correspondente. O caso em discussão, porém, se refere apenas à cessão de direitos relativos ao compromisso de compra e venda do bem imóvel.

Outrossim, aduziu o relator que não se afasta a necessidade de se garantir a segurança jurídica ao sistema de justiça, seja por prevenir decisões violadoras à jurisprudência do STF, seja para impedir o protocolo de novos Recursos Extraordinários.

Por tais razões, o agravo foi conhecido e o recurso extraordinário desprovido, de forma unânime, submetendo, o Ministro Luiz Fux, a demanda à sistemática da repercussão geral e fixando a seguinte tese (Tema 1124): “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”.

3. A INCIDÊNCIA DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS

O artigo 156, II, da Constituição Federal, concede aos municípios (e ao Distrito Federal - conforme estabelecido no artigo 147 da CF) a competência para instituir o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, sejam eles por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição.

Conforme já tivemos oportunidade de afirmar³, a partir da leitura do dispositivo supra, é possível identificar duas hipóteses de incidência do ITBI: (i) a transmissão “*inter vivos*”, por ato oneroso, a qualquer título, de direitos reais sobre bens imóveis (art. 1.225 do Código Civil) – aí incluído o direito de propriedade⁴ –, por natureza ou acessão física (art. 79 do Código Civil), exceto os de garantia (anticrese, hipoteca e propriedade fiduciária constituída com fins de garantia); e (ii) a cessão de direitos à aquisição de direitos reais – inclusive o de propriedade – sobre imóveis.

A materialidade que nos interessa é a segunda, ou seja, a “cessão de direitos à aquisição de bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis”, a qual

³ FOLLADOR, Guilherme Broto, VALLE, Maurício Dalri Timm do. A Imunidade do ITBI sobre as Operações de Transmissão Imobiliária Efetuadas em Realização do Capital de Pessoa Jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46. p. 199-235. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

⁴ Como bem observa Aires Fernandino Barreto, “... Observada a precisão terminológica, não se pode falar rigorosamente em transmissão de imóvel, porque, juridicamente, o que se transmite é a propriedade imobiliária. O direito de propriedade é que é objeto de transmissão, a qual, por sua vez, consiste na transferência da titularidade do direito de propriedade de um bem imóvel. No plano jurídico, transmitem-se os direitos sobre imóveis e não os próprios imóveis” (ITBI – Transmissão de Bens Imóveis da empresa “A” para as empresas “B” e “C”..., p. 153). Na mesma linha é a lição de Roque Antonio Carrazza: “Em rigor, o que se transmite é o ‘direito de propriedade’ imobiliária (e não, propriamente, o bem imóvel)” (ITBI – redução de capital..., p. 123).

abrange, por exemplo, as cessões de compromisso de compra e venda e os subestabelecimentos de procuração em causa própria (*in rem suam*).

A base de cálculo do imposto deve estar em conformidade com o critério material, o que implica que ela deve corresponder ao valor real da transação sujeita à tributação, ao invés do “valor venal” do bem ou direito que está sendo transferido. O valor venal representa uma estimativa teórica do valor que poderia ser alcançado em uma transação hipotética, entre partes bem-informadas e em condições de mercado normais, desconsiderando quaisquer aspectos subjetivos na formação do preço. No entanto, é importante observar que a Constituição autoriza o legislador a tributar as operações reais de transmissão de imóveis pelo ITBI, em vez de operações fictícias, fantasiosas ou ideais.

Além disso, importa destacar que o objeto de tributação é a transmissão de bens imóveis, ou seja, o patrimônio em movimento, e não o bem estaticamente considerado, tributado pelo IPTU ou ITR. Como já dissemos⁵:

O art. 38 do Código Tributário Nacional, ao adotar o “valor venal” dos bens ou direitos transmitidos como base de cálculo do imposto, é inconstitucional, a menos que o sentido de “valor venal” seja idêntico ao de valor real da transação. Se tomado na acepção ordinária, o preceito estará longe de exercer a função reguladora de imunidade, que lhe comina o art. 146, II, da Constituição Federal; na verdade, estará a dispor em contrário à regra de competência plasmada no art. 156, II, da CF.

A propósito, apesar de a jurisprudência, em sua maioria, aceitar sem grande objeção a utilização do “valor venal” como base de cálculo do imposto, há reflexos da visão de que o montante sujeito à tributação deve ser o valor real da transmissão, não um valor ideal do imóvel. Isso é evidente, por exemplo, em decisões judiciais que determinam que o valor a ser considerado como base de cálculo do imposto nas arrematações em leilões públicos seja o valor do lance vencedor, ou seja, o valor efetivo da transação, e não um valor arbitrado pelo Município para o imóvel⁶.

⁵ FOLLADOR, Guilherme Broto, VALLE, Maurício Dalri Timm do. A Imunidade do ITBI sobre as Operações de Transmissão Imobiliária Efetuadas em Realização do Capital de Pessoa Jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 199-235. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

⁶ O entendimento vem sendo aplicado tanto para as arrematações ocorridas em leilão judicial (STJ, *AgRg no AREsp n. 630.603/PR*, DJe 13.03.2015; *AREsp n. 462.692*, DJe 23.09.2015;

Ademais, como bem observa Jeferson Teodorovicz, na legislação e na jurisprudência “... há tendência em reconhecer que a transmissão do bem imóvel decorre de negócio jurídico que atribui o valor de mercado ao imóvel transferido...”, sendo que “geralmente, o valor de mercado incluído no negócio jurídico supera o valor venal do bem imóvel constante no registro do imóvel”⁷.

Já o sujeito passivo é o adquirente de direitos sobre um imóvel que não promove o respectivo registro e os aliena em caráter particular. Dessa forma, o fato jurídico tributário corresponde à atividade de “ceder” tais direitos, e não a de “recebê-los em razão de cessão”. Como já dissemos anteriormente⁸:

Não fosse assim – é dizer, não fosse o cedente o destinatário constitucional do tributo nessa hipótese – o cessionário do direito à aquisição de um bem imóvel poderia vir a ser tributado duas vezes pela aquisição de um mesmo bem: primeiro, ao receber os direitos de aquisição e, depois, ao obter, do proprietário registral, a transferência do imóvel para o seu nome. Tamanha injustiça parece-nos contrariar o princípio da capacidade contributiva.

Além disso, o verbo “ceder” é o único que denota o núcleo da conduta passível de tributação na hipótese de cessão de direitos à aquisição de direito real sobre imóvel, e é essencial para efetivar os princípios da continuidade e isonomia tributária⁹.

Neste contexto, fica evidente que a segunda hipótese de incidência do ITBI também tem como objetivo viabilizar a tributação das transmissões de direitos sobre imóveis que não foram oficialmente registradas. Isso ocorre porque a Constituição não estipula a obrigatoriedade do registro da cessão de direitos. Essa disposição foi estabelecida precisamente para evitar que as transferências de direitos sobre imóveis ocorressem sem o devido registro no órgão competente, com a única finalidade de escapar da incidência do ITBI.

AREsp n. 1.425.219, DJe 01.03.2019), como, mais recentemente, para as arrematações efetuadas no bojo de leilão extrajudicial (STJ, **REsp n. 1.803.169**, DJe 29.05.2019).

⁷ Evasão tributária..., op. cit., p. 178.

⁸ FOLLADOR, Guilherme Broto, VALLE, Maurício Dalri Timm do. A Imunidade do ITBI sobre as Operações de Transmissão Imobiliária Efetuadas em Realização do Capital de Pessoa Jurídica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46. p. 199-235. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

⁹ MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais..., p. 192.

Dessa forma, exigir o respectivo registro importaria em conduta inconstitucional, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade tributária.

Portanto, o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que seja favorável aos contribuintes, é passível de questionamento, tendo em vista que inova no ordenamento jurídico ao adicionar requisito não previsto na Constituição Federal (registro) para a incidência do ITBI sobre a cessão de direitos de aquisição sobre bens imóveis.

4. CONCLUSÃO

Ante o exposto, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal manteve a tese de que o ITBI só é devido quando ocorre a efetiva transferência da propriedade imobiliária, mediante registro. No entanto, essa interpretação levantou dúvidas sobre a real necessidade desse requisito, uma vez que a Constituição não prevê a realização do registro para a incidência do ITBI nos casos de cessão de direitos de aquisição sobre imóveis.

Dessa forma, é possível afirmar que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é passível de contestação por incompatibilidade com a Constituição Federal, ainda que seja pró-contribuinte, vez que a exigência do registro não foi prevista no texto constitucional, o que, portanto, viola o princípio da legalidade tributária, sendo forçoso concluir, destarte, que a necessidade de registro para a incidência do ITBI nos casos de cessão sobre direitos de aquisição imobiliária é inconstitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FOLLADOR, Guilherme Broto, VALLE, Maurício Dalri Timm do. A Imunidade do ITBI sobre as Operações de Transmissão Imobiliária Efetuadas em Realização do Capital de Pessoa Jurídica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46. p. 199-235. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

BARRETO, Aires Fernandino. ITBI – transmissão de bens imóveis da empresa “A” para as empresas “B” e “C” – conceito de “atividade preponderante” – a imunidade específica prevista no artigo 156, parágrafo 2º, I, da CF – observância dos requisitos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 166. São Paulo: Dialética, julho 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 630.603**. Rel. Min. Sergio Kukina. Diário da Justiça Eletrônico de 13.03.2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso Especial n. 1.803.169**. Rel. Min. Herman Benjamin. Diário da Justiça Eletrônico de 29.05.2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Agravo em Recurso Especial n. 1.425.219**. Rel. Min. Francisco Falcão. Diário da Justiça Eletrônico de 01.03.2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Agravo em Recurso Especial n. 462.692**. Rel. Min. Regina Helena Costa. Diário da Justiça Eletrônico de 23.09.2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. ITBI – redução de capital – imunidade – exegese do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 24. São Paulo: Dialética, setembro 1997.

TEODOROVICZ, Jeferson. Evasão tributária, a base de cálculo do ITBI e a tipicidade no direito tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. n. 43. Porto Alegre, agosto 2020.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.