

A CONTROVÉRSIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS ITBI NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO¹

Maria Eugênia Chiampi Cortez²

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por escopo explorar, em termos jurídicos e operacionais, a base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) no município de São Paulo. Para tanto, utiliza-se como referência as normas estabelecidas pela Lei Municipal nº 11.154/1991. Particularmente, o propósito deste trabalho é examinar o aspecto quantitativo deste imposto, a partir da lei e da jurisprudência, objetivando-se, assim, estabelecer como se define, no caso concreto, qual montante deve o contribuinte recolher aos cofres públicos, no caso paulistano, a título de pagamento do ITBI.

A justificativa deste trabalho se explica porque, em termos práticos, *o quantum debeat* do ITBI, em razão da controvérsia sobre sua definição e quantificação, tem sido objeto de questionamento judicial, opondo contribuintes e Fazenda Municipal. Ademais, importante considerar o significativo impacto econômico deste imposto, pois são inúmeros os negócios jurídicos de transmissão da propriedade imobiliárias sobre os quais incide. A existência de conflitos sobre sua base de cálculo, por fim, demonstra a relevância da questão nos âmbitos prático e teórico.

O problema é bastante crítico especialmente na cidade de São Paulo, em virtude de alterações legislativas que modificaram a base de cálculo do imposto. Se anteriormente o ITBI incidia sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, com expressa referência ao valor venal do imóvel conforme estabelecido para fins de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU), hoje o imposto incide sobre o valor da transação imobiliária ou sobre o valor venal de referência, o que for maior, sendo o último apurado e fornecido pela Prefeitura de São Paulo, de acordo com a Lei Municipal nº 11.154/1991 e o Decreto Municipal nº 51.627/2010.

Nos termos da legislação em vigor, o contribuinte do imposto deve consultar *o site* da Secretaria da Fazenda do Município a fim de obter o valor venal do bem imóvel objeto da transmissão. Se o valor apontado pelo Município for *inferior* ao valor na transação (por exemplo, no contrato de compra e venda, *inferior ao* preço efetivamente praticado pelas partes), este último será considerado para fins de base de cálculo; caso contrário, o imposto incidirá sobre o valor indicado pelo Município. Nessa

¹ Este artigo foi apresentado como trabalho de conclusão de curso na Programa de Pós-Graduação em Direito *Lato Sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGVlaw). Agradeço a orientação do Prof. Pedro Serpa.

² Advogada no José Roberto Cortez Advogados. Bacharel e Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo. Cursando especialização em Direito Imobiliário na FGVlaw.

lógica, há uma base de cálculo mínima sobre a qual incide o tributo, denominada de “valor venal de referência”. Na criação do valor venal de referência, a intenção do legislador teria sido aprovar o valor de mercado dos imóveis de uma forma individualizada e, conseqüentemente, mais próximo da real capacidade contributiva do adquirente.

Esta nova sistemática de aferição do cálculo do imposto, todavia, gerou um número elevado de demandas judiciais, especialmente por encarecer operações imobiliárias. Os valores venais de referência são maiores quando em comparação aos valores venais estabelecidos para base de cálculo do IPTU. Como o mercado imobiliário é dinâmico e os preços nos imóveis são oscilantes, o valor da transação acaba sendo frequentemente inferior àquele estipulado como sendo valor de referência para fins de pagamento de ITBI. Assim, tornou-se comum, numa compra e venda, por exemplo, que o comprador tenha que recolher o ITBI sobre uma base de cálculo que não corresponde ao preço efetivamente pago no negócio jurídico, tornando a operação mais onerosa. Soma-se a esse cenário o fato da jurisprudência no Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) não ser uniforme sobre a base de cálculo do ITBI, o que causa incerteza jurídica dos contribuintes e com repercussões negativas no mercado imobiliário. Tal circunstância foi constatada pelo próprio TJSP que instaurou Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) buscando estabilizar a jurisprudência e trazer maior segurança jurídica para essa questão.³

Outros desdobramentos jurídicos dessa questão devem ser ressaltados. Verifica-se, por exemplo, a multiplicidade de demandas judiciais questionando os valores que são exigidos a título de pagamento de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), uma vez que a Lei Estadual nº 10.705/2000, norma que trata do ITCMD, adotou como uma de suas possíveis bases de cálculo o valor venal de referência previsto para o ITBI.⁴ Ainda, importante mencionar que a Lei Federal nº 9.514/1997 (Lei da Alienação Fiduciária em Garantia), com as respectivas alterações dadas pela Lei Federal nº 13.465/2017, estabeleceu que o valor venal de referência poderá ser atribuído ao imóvel alienado fiduciariamente em caso de leilão.⁵ Por fim, outra decorrência significativa se dá sobre as

³ Vide: Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva nº 2243516-62.2017.8.26.0000 15. Tema 19 – IRDR – Base – Cálculo – ITBI. Processo Paradigma: 2243516-62.2017.8.26.0000. Relator Desembargador Rodrigues de Aguiar. Data de Admissão: 13/04/2018. Data de Publicação: 04/06/2018.

⁴ Nesse caso, determina o artigo 16, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 55.002/2009, que regulamenta o ITCMD (Lei Estadual nº 10.705/2000): “Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel: (...) 2 – urbano, o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI divulgado ou utilizado pelo município, vigente à data da ocorrência do fato gerador, nos termos da respectiva legislação, desde que não inferior ao valor referido na alínea a do inciso I, sem prejuízo da instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso”.

⁵ Vide a Lei Federal nº 9.514/1997, com redação dada pela Lei Federal nº 13.465/2017, artigo 24, parágrafo único: “caso o valor do imóvel convencionado pelas partes for inferior ao utilizado pelo órgão competente como base de cálculo para a apuração do imposto sobre transmissão *inter vivos*, exigível por força da consolidação da propriedade em nome do credor fiduciário, este último será o valor mínimo para efeito de venda do imóvel no primeiro leilão”. Tendo em vista a controvérsia sobre a base de cálculo do ITBI também se mostra problemática a interpretação e aplicação do dispositivo legal retro transcrito.

taxas e emolumentos extrajudiciais devidos pelos serviços notariais, no caso de São Paulo, que adotam como uma de suas possíveis bases de cálculo aquela utilizada para o recolhimento do ITBI.⁶

O ITBI paulistano, ainda, apresenta outros aspectos controversos, como, por exemplo, o momento em que o imposto deve ser recolhido. Nada obstante, o presente trabalho tratará *exclusivamente* da questão atinente à base de cálculo do imposto, identificada como o tema de relevância entre todos aqueles aspectos controvertidos do tributo. Em termos estruturais, o artigo está dividido em duas partes: na primeira, são analisados brevemente os elementos que compõem a obrigação de pagar o ITBI, com ênfase na sua base de cálculo; na segunda, é examinada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do TJSP com análise das decisões proferidas e suas consequências.

1. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

A doutrina chama a atenção para o fato deste imposto ter função predominantemente fiscal, vale dizer, a de obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública.⁷ Neste primeiro momento, são analisados brevemente os elementos que compõem a obrigação de pagar o ITBI, com ênfase em sua base de cálculo.

1.1. MATRIZES CONSTITUCIONAL E LEGAL

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), ao repartir as competências legislativas tributárias, outorgou, por meio do seu artigo 156, II, aos Municípios a instituição do ITBI, imposto relativo à “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”. Neste mesmo dispositivo constitucional, agora em seu § 2º, está prevista imunidade específica ao imposto quando a propriedade dos bens e direitos forem incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou no caso da transmissão de bens ou direitos seja decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Estão excluídos desta imunidade os casos em que a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.⁸

⁶ Artigo 7º da Lei Estadual nº 11.331/2002 dispõe sobre os emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 405.

⁸ A respeito da exclusão de determinadas atividades empresariais da regra de não incidência, menciona-se: Solução de Consulta da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, SF/DEJUG nº 24, de 11 de novembro de 2016, que determinou que incide ITBI na integralização de capital de Fundo de Investimento Imobiliário com imóvel, caso o Fundo tenha atividade essencialmente imobiliária. De outra parte, Leandro Eloy Souza afirma que não estando presente a onerosidade na transmissão não incide o ITBI na cessão de direitos de superfície para Fundos de Investimento Imobiliário (SOUZA, Leandro Eloy. A não incidência de ITBI e ITCMD na cessão de direito de superfície para Fundos de Investimento Imobiliário (FII). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 231, p. 50, dez. 2014).

O fato gerador do imposto é a transmissão onerosa de bens imóveis entre vivos. Esta delimitação do fato gerador distingue o ITBI do ITCMD, cuja incidência é sobre a transmissão de bens *causa mortis* ou por doação, ou seja, transmissões gratuitas da propriedade. De outra parte, a CF/88 determina no artigo 146 que compete exclusivamente à lei complementar a determinação dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. Neste sentido, e a teor do artigo 34, parágrafo 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, tem-se que a lei com estado de complementar sobre as normas gerais de direito tributário, ora em vigor, é o Código Tributário Nacional (CTN), disposto na Lei Federal nº 5.172/1966, no que não contrariar a CF/88.

Por fim, em acréscimo ao quanto já previsto pela CF/88 e CTN, cabe o exame da lei ordinária municipal que institui o imposto, já que por exigência do artigo 150, inciso I, da CF/88, o Município deve necessariamente editar lei para instituir e exigir tributos, que contenha todos os elementos essenciais da obrigação tributária. Deve, portanto o tributo estar minuciosamente estruturado na lei, a qual deve prescrever com clareza quais são os seus elementos, objetivando retirar do aplicador da lei possíveis subjetivismos.

Todos os outros princípios inerentes aos demais impostos na Constituição de 1988, como irretroatividade, igualdade, proibição de confisco, progressividade, regem, igualmente o ITBI. Assim, é da conjugação destes diplomas legais (CF/88, CTN e Lei Municipal) que se extrairá a hipótese de incidência, a base de cálculo, alíquotas e os sujeitos da obrigação tributária de pagar o ITBI.

1.2. ELEMENTOS: FATO GERADOR, CONTRIBUINTES E ALÍQUOTAS DO ITBI

A CF/88, ao outorgar a competência para a instituição do ITBI, elegeu como área econômica passível de tributação a transmissão onerosa da propriedade imóvel. A escolha desta regra matriz deve-se ao fato de que a transmissão onerosa de bem imóvel indica capacidade econômica do contribuinte para suportar o ônus da tributação e concorrer para os gastos públicos.⁹ No CTN, o ITBI encontra-se previsto no Capítulo III, que versa sobre os impostos que recaem sobre o patrimônio e a renda, conforme artigos 35 a 38 e artigo 42.

O CTN prevê ainda outro imposto que recai sobre a propriedade imóvel: o IPTU. Com relação à tributação sobre a transmissão da propriedade imóvel e de direitos a ele relativos, cumpre mencionar que o CTN, promulgado na década de 1960, prevê apenas um imposto, a incidir sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, que era, antes da CF/88, de competência dos

⁹ Sacha Calmon define a capacidade contributiva como a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 60).

Estados. Com o advento da nova Carta Magna, foram separados os impostos de transmissão, cabendo, aos Municípios, tributar as transmissões por ato oneroso entre vivos, atribuindo-se aos Estados a competência para instituir imposto sobre as transmissões *causa mortis* e doação, por meio do ITCMD, conforme o artigo 155, I da CF/88. Ocorreu, assim, um desdobramento do imposto sobre transmissão de bens imóveis, que passam a ser de duas espécies, o ITBI e o ITCMD.

O artigo 35 do CTN estabelece que o fato gerador é a transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso: primeiro, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na Lei civil; segundo, de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia;¹⁰ e, terceiro, cessão de direitos relativos às referidas transmissões.¹¹ Sendo a transmissão a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra, múltiplos são, portanto, os negócios jurídicos envolvendo bens imóveis ou direitos reais sobre esses bens que uma vez realizados configuram o fato impositivo do ITBI.

Ainda, importa observar que o artigo 35 do CTN remete expressamente à lei civil, demonstrando que o direito tributário é um direito de superposição que se funda, em grande parte, no respeito às formas, institutos e conceitos de direito privado (conforme artigo 110 do CTN). Portanto, bens imóveis, nos termos do artigo 79 do Código Civil de 2002 (CC), é o conjunto do solo e tudo que se lhe incorporar natural ou artificialmente. Os direitos reais, por sua vez, estão relacionados no artigo 1.225 do CC, isto é, a propriedade, a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, e o direito do promitente comprador do imóvel. A Lei Municipal nº. 11.154/1991, em seu artigo 1º, acompanha o CTN e a CF/88 na demarcação das hipóteses de incidência do imposto. E prossegue, no artigo 2º, relacionando quais negócios jurídicos acarretam a obrigação de pagar o imposto:

Art. 2º - Estão compreendidos na incidência do imposto:

I - A compra e venda;

II - A dação em pagamento;

III - A permuta;

IV - O mandato em causa própria ou com poderes equivalentes para a transmissão de bem imóvel e respectivo substabelecimento, ressalvado o disposto no artigo 3º, inciso I, desta Lei;

V - A arrematação, a adjudicação e a remição;

VI - O valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão, considerando, em conjunto, apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou monte-mor. (Redação dada pela Lei nº 13402/2002)

VII - O uso, o usufruto e a enfiteuse;

VIII - A cessão de direitos do arrematante ou adjudicatário, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação;

¹⁰ Os direitos reais de garantia, como indicados na lei civil, hipoteca e anticrese, não estão abrangidos, pois o que se dá em garantia não se transmite.

¹¹ Sobre a cessão de direitos, tem-se: “O legislador equiparou a cessão de direitos imobiliários à transmissão de propriedade atento à realidade de nossos dias em que as cessões de direitos configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis. Como a norma do inciso III supra referido, tem sua matriz constitucional no art. 156, II, in fine, da CF, nenhuma objeção poderá ser feita” (HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 125).

- IX - A cessão de direitos decorrente de compromisso de compra e venda;
- X - A cessão de direitos à sucessão;
- XI - A cessão de benfeitorias e construções em terreno compromissado à venda ou alheio;
- XII - a instituição e a extinção do direito de superfície; (Redação dada pela Lei nº 14125/2005);
- XIII - todos os demais atos onerosos translativos de imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis. (Redação acrescida pela Lei nº 14125/2005)

A CF/88 e o CTN não dispõem sobre a alíquota do ITBI. Compete, por conseguinte, ao Município, em lei, estabelecer a alíquota do imposto. Em São Paulo, a regra é a imposição de alíquota de 3% (três por cento). Não há teto para a alíquota do ITBI, mas a sua fixação está limitada pela vedação à tributação confiscatória, em atendimento ao artigo 150, IV, da CF/88. Acrescente-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) vedou o estabelecimento de alíquotas progressivas para o ITBI, como estatuiu a Súmula nº 656: “É inconstitucional a Lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”. De outra parte, em decisão da mesma corte, especificamente no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 917.845/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, restou decidido que é válida a adoção de alíquotas diferenciadas do ITBI conforme a forma de aquisição dos bens imóveis. No caso da legislação de São Paulo, as alíquotas são menores (alíquotas de 0,5%) nas transmissões compreendidas pelo Sistema Financeiro da Habitação (SFH), no Programa de Arrendamento Residencial (PAR) e de Habitação de Interesse Social. O contribuinte é qualquer das partes na operação tributada (CTN, artigo 42), como dispuser a lei. Em São Paulo, nos termos do artigo 6º da Lei Municipal nº 11.154/1991 são contribuintes do imposto:

- I - Os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos;
- II - Os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda;
- III - Os transmitentes, nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil; (Redação acrescida pela Lei nº 13402/2002)
- IV - Os superficiários e os cedentes, nas instituições e nas cessões do direito de superfície. (Redação acrescida pela Lei nº 14125/2005)

De outra parte, o artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/1991 determina que o pagamento deve ser feito antes de se efetivar o ato ou contrato sobre o qual incide o imposto, se formalizado por instrumento público e, no prazo de 10 (dez) dias de sua data, se por instrumento particular. A respeito do momento de pagamento do ITBI, e não obstante o que determina a lei, é pacífica a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que, por ser o fato gerador do imposto a transmissão da propriedade de bem imóvel, este somente ocorre quando o instrumento translativo é registrado no registro imobiliário, consoante dispõe o artigo 1.245 do CC. Portanto, se antes do registro não se pode falar em efetiva transmissão da propriedade sobre o bem imóvel, ainda não existe o fato gerador do

tributo e, muito menos, a obrigação tributária respectiva. No TJSP, a jurisprudência também é neste sentido,¹² assim como a doutrina tem posicionamento semelhante.¹³

O ITBI é imposto sujeito a lançamento por homologação, em que o próprio contribuinte declara o quanto deve ao fisco municipal da localidade do imóvel. Por conseguinte, o pagamento efetuado pelo contribuinte é aprovado (homologado) pela administração fiscal nos termos do artigo 150 do CTN. O lançamento por homologação sempre permitirá ao ente tributante a revisão daquilo que foi declarado pelo sujeito passivo – contribuinte, nos termos daquilo que prescreve o artigo 148 do CTN. Esta revisão do imposto pago, quer dizer, o arbitramento pela administração fiscal do valor do imposto tem caráter excepcional, não configurando procedimento de lançamento especial, mas apenas técnica para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que os documentos ou declaração do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé.

Com relação ao arbitramento da base de cálculo, não há, para a administração pública, total discricionariedade, posto que, como sublinha Maria Rita Ferragaut, no processo de arbitramento a administração fazendária deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva.¹⁴

1.3. O ASPECTO QUANTITATIVO DO ITBI: A BASE DE CÁLCULO

Em primeiro momento, analisa-se a base de cálculo a partir do CTN. A base de cálculo é elemento essencial das obrigações tributárias, pois é critério quantitativo que informa ao contribuinte qual a quantidade de dinheiro a ser pago uma vez ocorrido o fato gerador descrito na lei. Por isto mesmo é que o artigo 150, I, da CF/88 e o artigo 97, IV, do CTN obrigam que venha a base de cálculo instituída abstratamente em lei. Uma vez que é a base de cálculo que permite quantificar a prestação tributária, o legislador, ao defini-la, deverá manejar grandezas que tenham relação com o aspecto material da hipótese de incidência do imposto. Nesse sentido,

É a base de cálculo que dá a exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária, a qual, como é sabido, tem cunho essencialmente patrimonial.¹⁵

¹² Vide Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, julgada em 25/03/2015, que declarou inconstitucional o artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/1991.

¹³ Na doutrina encontramos posicionamento semelhante, como, por exemplo, em COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Eduardo Junqueira. A atividade de incorporação imobiliária. ITBI e ISS: análise da incidência sobre contratos de promessa de compra e venda, contrato de permuta e aquisição de terreno com projeto de construção aprovado. A base de cálculo do ITBI no contrato de incorporação a preço de custo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 224, p. 150-181, 2014.

¹⁴ FERRAGAUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 161.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 959.

A escolha por atribuir um valor à base de cálculo deriva, segundo a autora citada, por ser este modernamente o melhor critério, visto que é uma grandeza de medição que permite o cálculo do *quantum debeatur*, adequando-se à natureza do tributo e realizando o princípio da capacidade contributiva.¹⁶ No caso do ITBI, o aspecto registrado por Derzi é especialmente importante, porque o artigo 38 do CTN estabelece que a base de cálculo do imposto é “o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Por conseguinte, é preciso compreender qual o significado de valor venal. De Plácido e Silva, em definição bastante citada na jurisprudência, propõe que por valor venal deve-se entender o “valor de venda, ou o valor mercantil, isto é, o preço por que as coisas foram, são ou posam ser vendidas”.¹⁷ De outra parte, observa Hugo de Brito Machado que a base de cálculo do imposto:

Não é o preço de venda, mas o valor venal. A diferença entre preço e valor é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições de mercado. Em princípio, pela Lei da oferta e procura. Em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação da sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a da compra e venda, o preço. Este funciona, no caso, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte que pode ser aceita ou não pelo Fisco, aplicando-se na hipótese de divergência a disposição do artigo 148 do CTN.¹⁸

A partir desta definição, o preço (no caso do fato gerador mais comum, a compra e venda) é apenas o ponto de partida para a determinação da base de cálculo, uma vez que o contribuinte declara este ao Fisco, mas, como preço e valor de mercado não se igualam necessariamente, o pagamento pode ser revisto, e, como anteriormente mencionado, eventualmente arbitrado pelo ente público fazendário, nos termos do artigo 148 do CTN.

Ainda, é importante notar que o IPTU também tem sua base de cálculo aferida a partir do valor venal do imóvel, conforme o artigo 33 do CTN. Em consequência, uma parte substancial da doutrina conclui que o conceito de valor venal é unívoco, sendo este aplicável indistintamente à base de cálculo do IPTU e do ITBI. Nesse caso, valor venal que for atribuído ao imóvel para fins de pagamento do IPTU deve também ser usado para cálculo do ITBI. Assim é que Misabel Derzi, por exemplo, não trata da base de cálculo do ITBI especificamente, remetendo o leitor aos comentários feitos sobre a base de cálculo do IPTU no CTN.¹⁹ Logo, a adoção pelo CTN da expressão “valor venal” como base de cálculo

¹⁶ No direito alemão, a base de cálculo é chamada de “base de avaliação” ou “base de tributação”. Vide: BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 959-960. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 293-296.

¹⁷ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1461.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 409.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 321. Vide também BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 301-302. Para este autor, o conceito de valor venal é uno, não podendo ser cindido em valor venal para fins de IPTU e valor

tanto do IPTU e do ITBI, assume relevância porque não havendo distinção, não seria possível juridicamente atribuir valores venais distintos para um mesmo imóvel. Todavia, como veremos, a legislação municipal adotou critério distinto para definição de valor venal quando se trata do imposto de transmissão.

1.3.1. A base de cálculo do ITBI na Lei Municipal nº 11.154/1991.

Determina o artigo 7º da Lei:

Art. 7º - Para fins de lançamento do Imposto, a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado. (...)

Art. 7º A - A Secretaria Municipal de Fazenda tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo. (Redação acrescida pela Lei nº 14256/2006)

Art. 7º B - Caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Fazenda, nos termos de regulamentação própria, o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em portaria da Secretaria Municipal de Fazenda, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico. (Redação acrescida pela Lei nº 14.256/2006)

Observe-se que a base de cálculo é reduzida conforme o tipo de direito real que se transmite:

Art. 9: O valor da base de cálculo será reduzido:

I - Na instituição de usufruto e uso, para 1/3 (um terço);

II - Na transmissão de sua propriedade, para 2/3 (dois terços);

III - Na instituição de enfiteuse e de transmissão dos direitos do enfiteuse, para 80% (oitenta por cento);

IV - Na transmissão de domínio direto, para 20% (vinte por cento).

Parágrafo Único. Consolidada a propriedade plena na pessoa do proprietário, o imposto será calculado sobre o valor do usufruto, uso ou enfiteuse.

A base de cálculo, conforme descrita no artigo 7º, distingue-se daquela prevista no artigo 38 do CTN, visto que qualifica o valor venal como sendo valor que o bem seria negociado à vista, em condições normais de mercado, enquanto aquele determina que a base de cálculo é o valor venal do bem ou dos direitos transmitidos. Portanto, na lei municipal, o valor venal é aquele que o mercado atribui ao imóvel em regra.

venal para fins de ITBI, uma vez que não há parâmetro legislativo que determine a utilização de plantas genéricas de valores para o lançamento do IPTU (avaliação em massa) e de acompanhamento individualizado para o ITBI, acrescentando que o Município é livre para eleger o critério a ser utilizado na apuração do valor venal dos imóveis, mas, uma vez fixado esse valor venal, deve ele ser considerado para fins dos dois impostos.

Todavia, a fim de aferir quais são estas condições normais de mercado, o artigo 7º-A do Decreto Municipal nº 55.196/2014, que regulamenta a lei municipal do ITBI, conferiu à administração fazendária o direito de atribuir valor prévio aos imóveis urbanos, estabelecendo o que seria o “preço fiscal” ou “valor para fins fiscais” destes.²⁰ Restou atribuído à Municipalidade, portanto, o direito de determinar antecipadamente qual é o valor venal do bem em condições normais de mercado, ferindo assim a estrita legalidade exigida para a determinação da base de cálculo dos tributos. Com efeito, o artigo 8º do referido decreto dispõe o seguinte:

Art. 8º A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.

§ 1º. A Secretaria Municipal de Finanças deverá estabelecer a forma de publicação dos valores venais a que se refere o "caput" deste artigo.

§ 2º. Os valores venais dos imóveis serão atualizados periodicamente, de forma a assegurar sua compatibilização com os valores praticados no Município, através de pesquisa e coleta amostral permanente dos preços correntes das transações e das ofertas à venda do mercado imobiliário, inclusive com a participação da sociedade, representada no Conselho Municipal de Valores Imobiliários.

§ 3º. Os valores venais dos imóveis a que se refere o "caput" deste artigo têm presunção relativa e poderá ser afastada se:

I – o valor da transação for superior;

II – a Administração Tributária aferir base de cálculo diferente em procedimentos relativos, dentre outros, a avaliação especial, arbitramento e impugnação de lançamento;

III – a Administração Tributária constatar erro, fraude ou omissão, por parte do sujeito passivo, ou terceiro, em benefício daquele, na declaração dos dados do imóvel inscrito no Cadastro Imobiliário Fiscal e utilizados no cálculo do valor venal divulgado.

§ 4º. Na falta da divulgação do valor venal do imóvel até a data prevista para o pagamento do Imposto, o contribuinte deverá solicitar à unidade competente da Secretaria Municipal de Finanças a disponibilização do referido valor.

Restou estabelecido, portanto, que administração fazendária pode, por meio de ato infralegal, atualizar periodicamente os valores dos imóveis de forma a assegurar sua compatibilização com os valores praticados no mercado. Ademais, reforçando o caráter agora discricionário da base de cálculo do ITBI, foi criada uma “presunção relativa” do valor do imóvel, uma vez que o cálculo feito com esse valor venal cederá diante do valor efetivo da transação, sempre que este último for *mais elevado* do que o “valor venal de referência”.

2. JURISPRUDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ITBI

São estas alterações legislativas e a fixação de nova base de cálculo por decreto municipal que servem de fundamento aos pedidos dos contribuintes nas ações judiciais em que se discute qual o montante de imposto deve ser pago. As discussões judiciais estão centradas, desta forma, em duas questões: primeiro, se o valor venal do ITBI (artigo 35 do CTN) deve ser o mesmo do IPTU, sendo

²⁰ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 230.

iguais as bases de cálculo, e, por consequência, o estabelecimento do valor venal de referência é ilegal; ou, segundo, se a base de cálculo do ITBI deve ser o valor declarado pelo contribuinte na operação de transmissão onerosa da propriedade. Estando nestes termos colocada a divergência sobre a base de cálculo do imposto, cumpre examinar como o tema é apreciado no Superior Tribunal de Justiça e no Tribunal de Justiça de São Paulo.

2.1. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Cuida a jurisprudência do STJ de julgar se é unívoco o conceito de valor venal, vale dizer, se o valor venal estabelecido pelo Município para o IPTU deve ser também aquele que servirá de base de cálculo do ITBI. Em sucessivos acórdãos, o STJ tem decidido reiteradamente que não é obrigatório que o valor venal utilizado para fins de apuração do IPTU seja igualmente atribuído ao imóvel objeto do negócio jurídico ensejador de pagamento de ITBI. Todavia, salvo por voto proferido pelo Ministro Cesar Asfor Rocha no Recurso Especial nº 1.219.229/SP, não se examina diretamente a legalidade da instituição do valor venal de referência.²¹

Os julgados do STJ examinados neste artigo assumem como pressuposto que a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel apurado concretamente no negócio jurídico por meio do qual as partes se comprometeram a transmitir a propriedade sobre o bem imóvel (por exemplo, o contrato de venda e compra), o que não ocorre no IPTU, cuja base parte, em regra, de plantas genéricas estabelecidas pela Municipalidade. Neste ponto, a Corte tem afirmado que o ITBI deve ser calculado sobre o valor efetivo da venda do bem, mesmo que este seja maior do que o valor venal adotado como base de cálculo para o lançamento do IPTU.

O STJ, observando que a lei tributária determina que o IPTU seja lançado de ofício pela administração no início do ano, ao passo que o ITBI só é exigível (lançado) quando realizado seu fato gerador, conclui que estes impostos estão submetidos a modalidades de lançamento diversas, e também a sistemática distinta de apuração da base de cálculo. Logo, quase sempre haverá diferença entre a base de cálculo do IPTU e do ITBI, não sendo possível vincular uma à outra. Portanto, a partir da distinção entre a forma de apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento do IPTU e do ITBI conclui-se que não há necessária identidade no montante apurado como base impositiva para estes dois impostos.²² Assim, por exemplo, têm-se as seguintes decisões:

²¹ O STJ não examina, em sede de Recurso Especial, legislação infralegal municipal, por força da Súmula 280 do STF.

²² No STJ, consta da base de dados os seguintes acórdãos sobre a base de cálculo do ITBI: (i) Base de cálculo - valor de mercado do imóvel STJ - Agrg no Resp 1057493-SP, Resp 261166-SP, Resp 210620-SP; (ii) ITBI - IPTU - bases de cálculo - valor venal - identidade necessária - inexistência. STJ - Agrg no Resp 1226872-SP, Agrg no AResp 36740-RS, Agrg no Ag 1120905-SP; (iii) ITBI - IPTU - bases de cálculo - valor venal - identidade necessária - inexistência STJ -

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. INSURGÊNCIA CONTRA A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM O VALOR DO IPTU. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ACÓRDÃO RECORRIDO EM SINTONIA COM O ENTENDIMENTO DO STJ. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. Cinge-se a controvérsia ao valor a ser utilizado como base de cálculo para incidência do ITBI decorrente da transmissão de imóvel adquirido por compra e venda. 2. O Tribunal de origem, reformando a sentença de primeiro grau, denegou a ordem pleiteada, tendo considerado, para efeito de ITBI, o valor encontrado pela Municipalidade. 3. Verifica-se que o acórdão recorrido julgou em consonância com o entendimento do STJ de não haver ilegalidade na diferença entre o valor venal do imóvel para fins de cálculo do ITBI e do IPTU, porquanto a apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento deles são diversas, não havendo, pois, vinculação de seus valores. 4. Ademais, "o fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente" (AgRg nos EDcl no AREsp 784.819/SP, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe de 1º.6.2016). 5. Dessume-se que o decumum vergastado está em sintonia com o atual entendimento do STJ, razão pela qual não merece prosperar a irrisignação. 6. Recurso Especial não provido. (REsp 1673866/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2017, DJe 13/09/2017)

E, de outra parte, o STJ considera que o valor venal do imóvel é aquele que as partes do negócio jurídico acordaram mutuamente na transação e que foi declarado pelo contribuinte. Supõe-se, desta forma, que o preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel tende a refletir, com grande proximidade, seu valor venal, entendido como o valor de uma venda regular, em condições normais de mercado.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO POR ARBITRAMENTO AUSÊNCIA DOS REQUISITOS AUTORIZATIVOS DA MEDIDA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7º/STJ. 1. O preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel tende a refletir, com grande proximidade, seu valor venal, considerado como o valor de uma venda regular, em condições normais de mercado. Todavia, se o valor apresentado pelo contribuinte no lançamento do ITBI (por declaração ou por homologação) não merece fé, o Fisco igualmente pode questioná-lo e arbitrá-lo, no curso de regular procedimento administrativo, na forma do art. 148 do CTN. Precedentes. 2. No caso concreto, o Tribunal a quo não dissentiu de tais entendimentos, mas apenas concluiu que o impetrante não juntou documentos que infirmassem de plano a presunção de legitimidade do ato administrativo que apurou o ITBI. 3. Portanto, aferir a existência de prova pré-constituída do direito líquido e certo demandaria o reexame dos fatos e provas da causa, vedado segundo os termos da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 847.280/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2016, DJe 17/03/2016)

Por fim, importante mencionar o voto proferido pelo Ministro Cesar Asfor Rocha no Resp. 1.219.229/SP em que foi reconhecida a ilegalidade do estabelecimento do valor venal de referência:

A questão jurídica a ser dirimida consiste em definir qual seja base de cálculo do ITBI na transação imobiliária noticiada na petição inicial: se (a) o valor venal utilizado como base de cálculo do IPTU, ou (b) se o valor venal apurado pelo Fisco Municipal especificamente para o negócio celebrado, nos moldes do previsto pelo arts. 38 e 148 do Código Tributário Nacional.

Aggr no AResp 261606-SP, Resp 1202007-SP, Aggr no Ag 1385877-RS, Aggr no Aresp 206701-sp; (iv) ITBI e IPTU - inexistência de vinculação STJ - Resp 1202007-SP, Aggr no Ag 1385877-RS, Aaggr no AResp 261606-SP, Aggr no Resp 1226872-SP.

Ocorre que para apurar o valor de mercado do bem (ou direitos) e, em consequência, para a fixação do valor de base para a cobrança da alíquota do ITBI, o Decreto Municipal n. 46.228/05 estabeleceu critérios não seguros, mediante pesquisa e coleta permanente, por amostragem e de acordo com as ofertas à venda no mercado imobiliário, gerando insegurança jurídica [...]. Na verdade, são artifícios para aumentar a base de cálculo do ITBI, ao invés de observar o disposto no art. 148 do CTN, em total afronta ao princípio da legalidade. O presumido valor de mercado do bem na avaliação feita para fins de incidência fiscal não encontra respaldo na ordem tributária, constituindo-se sua apuração pela entidade estatal verdadeiro locupletamento indevido, que repulsa ao direito, sobretudo porque o citado decreto que objetivou a revisão de valores extrapolou a reserva legal, na medida em que toda a sistemática derivada de nova nomenclatura, sob o título de lançamento causa desequilíbrio e gera indevido encargo ao contribuinte. [...] Não cabe, então, à Municipalidade estipular valor, para este último tributo, com apoio em critérios inseguros como tem feito, em detrimento dos princípios da ampla defesa, contraditório, devido processo legal e segurança jurídica.

Importante assinalar que estas decisões remetem à jurisprudência pacífica da Corte sobre a base de cálculo do ITBI no caso de hasta pública. Neste cenário, entende-se que é o valor da arrematação (aquele valor cujo depósito serviu de causa a aquisição da propriedade) e não o valor da avaliação (ao valor que, segundo aferido em sede pericial ou por Oficial de Justiça avaliador, corresponde ao valor médio de mercado do bem imóvel contrito) o que reflete o “valor venal” do imóvel e, portanto, deve ser adotado como base de cálculo. Logo, o preço de arrematação e não o da avaliação reflete o valor venal do imóvel e deve ser adotado como base de cálculo.

Há, no STJ, portanto, coerência nas decisões sobre o tema, já que é o valor da transação, como no caso do preço da arrematação, o que melhor representa, ou se aproxima do valor venal, entendido sempre como valor de mercado efetivamente praticado (em concreto) para viabilizar a transmissão da propriedade do bem.²³

2.2. A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

No TJSP, a matéria é controversa e tem sido objeto de contínua análise pelas Câmaras de Direito Público especializadas em tributos municipais. De início, cumpre mencionar que o tema já foi objeto de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, ocasião em que restou declarada a inconstitucionalidade dos artigos 7-A e 7-B da Lei Municipal nº 11.154/1991 por violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, conforme artigo 150, I da CF/88 e artigo 97 do CTN. Neste julgamento, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça assentou que não pode ser exigido o recolhimento do ITBI segundo um valor venal de referência, mas tampouco é necessário que o valor venal do ITBI seja idêntico àquele aplicado à base de cálculo do IPTU. Estabeleceu, ainda, que o valor

²³ A respeito da base de cálculo nas arrematações temos os seguintes julgados: REsp 863.893-PR, DJ 7/11/2006, e REsp 2.525-PR, DJ 25/6/1990, REsp 1.188.655-RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20/5/2010.

venal de referência deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI, uma vez que não se pode impor ao contribuinte, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município. Restou decidido também a inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/1991, que obriga o pagamento do imposto antes de se efetivar o ato ou contrato sobre o qual incide.

Todavia, como a Arguição de Inconstitucionalidade de lei municipal é feita em controle difuso de constitucionalidade, vale dizer, a norma jurídica declarada inconstitucional não é retirada do ordenamento jurídico, o Município de São Paulo permanece tributando as transmissões onerosas de bens imóveis a partir de uma base de cálculo previamente estipulada, perdurando, assim, a controvérsia e a repetição de demandas. Por esta razão, e por existir divergência entre os juízes de primeiro grau e entre as Câmaras que compõem a Seção de Direito Público do TJSP implicando em quebra da isonomia dos demandantes, foi instaurado IRDR,²⁴ submetendo a julgamento se a base de cálculo do ITBI fixada através do valor venal de referência subverte princípios estabelecidos na CF/88 (artigo 150, I) ou no CTN (artigo 33 e 38). O Tribunal considerou que a instauração do IRDR é necessária para pacificar a matéria, direcionar a conduta das partes e indicar a solidez da jurisprudência, com vistas a cuidar da estabilidade da jurisprudência, e trazer a segurança jurídica hoje inexistente. Até a conclusão deste artigo o Incidente não havia sido julgado.

Com efeito, as decisões, principalmente de primeiro grau, ora determinam que, primeiro, a base de cálculo é o valor venal sendo este o mesmo atribuído ao IPTU; segundo, a base de cálculo é o valor venal do IPTU (este seria o valor venal mínimo) ou o valor da transação, o que for maior; terceiro, a base de cálculo é o valor da transação conforme declarado pelas partes. Tanto as decisões que consideram que valor venal do IPTU e do ITBI são idênticos quanto aquelas que estabelecem que o valor venal mínimo é aquele previsto para o IPTU consideram que a expressão valor venal tem sentido unívoco, e equivale a “valor de mercado”. Por exemplo, o acórdão abaixo transcrito:

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. Base de cálculo. Valor venal do imóvel ou o valor da transação, prevalecendo o que for maior. Sentença concessiva da segurança. Alegação de inadequação da via eleita. Não ocorrência. Ilegalidade da apuração do valor venal como previsto no Decreto Municipal 51.627/2010. Ofensa ao princípio da legalidade tributária, artigo 150, inciso I da CF Precedentes. Recurso voluntário da Municipalidade e reexame necessário não providos. (...) deixou-se o prévio estabelecimento

²⁴ Vide Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva nº 2243516-62.2017.8.26.0000 15. Tema 19 – IRDR – Base – Cálculo – ITBI Processo Paradigma: 2243516-62.2017.8.26.0000_Relator Desembargador Rodrigues de Aguiar Data de Admissão:13/04/2018 Data de Publicação: 04/06/2018. Nos termos dos arts. 947, § 3º e 985 do CPC a decisão no IRDR agrega o efeito vinculante que as decisões isoladas não possuem evitando a instabilidade que decorre da alteração do entendimento das câmaras no decorrer do tempo; e por consequência induz com a sua maior autoridade o comportamento da administração, das empresas e dos cidadãos, que passam a gerir seus negócios e sua conduta conforme a regra agora cristalizada.

da base de cálculo ao crivo de um órgão do Poder Executivo (Secretaria Municipal de Fazenda), violando-se o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, pois, por intermédio de medida infralegal, possibilitou a majoração do tributo. (...) No mais, tem-se que o valor venal do imóvel, utilizado tanto para fins de base de cálculo do ITBI quanto para o IPTU, deve ser o mesmo, considerando-se “valor venal” o valor correspondente ao preço à vista que o imóvel obteria se colocado à venda no mercado imobiliário, sendo este um conceito único, o que afasta a adoção de montantes diversos para os dois impostos. Portanto, a base de cálculo do ITBI é o valor venal adotado pela autoridade fazendária, do qual o contribuinte tem prévio conhecimento, ou o valor da transação, prevalecendo o que for maior. (Municipalidade de São Paulo e Juízo 'Ex Officio' vs. Wilson Assale, AC nº 1035127-27.2017.8.26.0053, TJ/SP, 14ª Câmara de Direito Público, 22-3-2018, Rel. Cláudio Marques, negaram provimento, v.u.).

Apesar deste ser o entendimento majoritário no TJSP,²⁵ encontram-se decisões que determinam que a base de cálculo do ITBI é o valor da transação, ou seja, o preço pago na transmissão onerosa do bem imóvel ou dos direitos a eles relativos. Este entendimento acompanha os precedentes do STJ pela não igualdade entre as bases de cálculo do ITBI e do IPTU.

APELAÇÃO Nº 1017735-45.2015.8.26.0053 20/04/2017. EMENTA APELAÇÃO CÍVEL. Ação Declaratória c/c Repetição de Indébito - ITBI - Cobrança do tributo com base no valor “venal de referência” instituído pela Lei Municipal nº 14.256/2006 - Pretendido recolhimento do tributo pelo valor venal de IPTU Impossibilidade - As bases de cálculo do IPTU e ITBI não se confundem Inexistência de vinculação entre uma e outra Precedentes do STJ Inteligência do art. 38 do CTN Sentença mantida Recurso improvido. RELATÓRIO. Parte requereu que o tributo seja calculado sobre o valor venal do IPTU. Sentença julgou improcedente reconhecendo que o valor venal de IPTU não corresponde ao valor de mercado do imóvel. “A sentença deve ser mantida. Isto porque, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça afastou a possibilidade de o Município atribuir unilateralmente a base de cálculo do ITBI, não adentrando, no entanto, quanto à metodologia utilizada para encontrar o valor venal do imóvel, ou seja, se representa ou não o valor de mercado. Com isso reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei nº 11.154/91, acrescidos pela Lei municipal nº 14.256/2006, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000. É entendimento pacífico que a base de cálculo do ITBI deve refletir o valor de mercado, apurado quando da ocorrência do fato gerador, decorrente da relação de compra e venda. Não obstante, no caso em tela, pretende a apelante utilizar como base de cálculo do ITBI o valor venal do IPTU, apontado nos documentos de fls. 35/52, com a consequente restituição do valor pago a maior. Mas a ação improcede, na medida em que a base de cálculo do ITBI e do IPTU não se confundem sendo, por isso, inclusive, tratadas em artigos distintos, posto que, enquanto o art. 33 do CTN define que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, o art. 38 do mesmo diploma legal diz que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Nessa esteira, pode o Município indicar valores diferentes para um e outro tributo, consoante a jurisprudência do STJ.

²⁵ Vide, por exemplo, os seguintes acórdãos entre outros: 1. APELAÇÃO. Mandado de segurança. Imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis. Base de cálculo. Valor venal consignado no último lançamento do imposto predial e territorial urbano ou o valor de aquisição do bem, o que for maior. Ilegalidade da apuração do valor venal como previsto no Decreto Municipal 46.228/05 e no artigo 7º-A da Lei Municipal 11154/91, com a redação dada pela Lei Municipal 14.256/06. Aplicação do estatuído no artigo 38 do Código Tributário Nacional, bem como nos artigos 7º e 8º da Lei Municipal 11.154/91. Recurso denegado (Apelação nº 019619-81.208.8.26.053, Relator Geraldo Xavier, 14ª Câmara de Direito Público, 31/07/2014). 2. APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA ITBI - Base de Cálculo. Valor venal do imóvel ou o valor da transação, prevalecendo o que for maior. Ilegalidade da apuração do valor venal como previsto no Decreto Municipal 51.627/2012 – Ofensa ao princípio da legalidade tributária, artigo 150, inciso I da CF Precedentes Sentença reformada Recurso provido Ordem denegada (Apelação nº 1017639-98.2013.8.26.053, Relator Cláudio Marques, 14ª Câmara de Direito Público, 28/08/2014).

CONCLUSÃO

Neste artigo, buscou-se abordar as questões relativas à base de cálculo do ITBI que, estando definida no CTN como valor venal do imóvel de forma lacônica, tornou-se objeto de inúmeras demandas judiciais e controvérsias acerca de sua definição e quantificação. Tal controvérsia centra-se principalmente na criação e utilização pelo Município de São Paulo de uma base de cálculo aferida através de um valor de referência do imóvel objeto do negócio jurídico de transmissão onerosa.

Da análise da doutrina e da jurisprudência, verifica-se que o ITBI apresenta dificuldades práticas tanto para as administrações fazendárias quanto para os seus sujeitos passivos, os contribuintes, uma vez que a escolha feita pelo CTN de determinar a base imponible através do valor de mercado do imóvel tem se revelado fonte de incertezas e litígio, confirmando que a expressão valor venal é suscetível de entendimentos conflitantes. Com efeito, é possível constatar a partir do exame da doutrina especializada e da jurisprudência que o valor venal do imóvel, no que diz respeito ao ITBI, comporta ao menos três possíveis definições: primeiro, preço declarado pelas partes do imóvel; segundo, o valor venal atribuído ao imóvel para fins de IPTU; e, terceiro, o valor de mercado.

De outra parte, nos parece que, dentre as soluções apresentadas para a definição da base de cálculo do ITBI, a mais acertada é a apresentada pelo STJ. Isto porque a Corte Superior, tendo estabelecido que a base de cálculo é o valor da transação, conforme declarado pelo contribuinte, se ateve à sistemática do lançamento por homologação, técnica que ademais de ser aquela prevista no CTN, também contribui para uma arrecadação consistente deste imposto. Recorde-se que o STJ ponderou, ainda, que a administração pública, caso discorde do valor declarado pelo contribuinte, e respeitando o devido processo legal, pode arbitrar valor diverso (artigo 148 do CTN). Ademais, a posição do STJ respeita a necessária correlação que deve existir entre a base de cálculo de um imposto e seu fato gerador e no caso, tem cabimento a desvinculação das bases de cálculo do IPTU, que incide sobre o direito de propriedade, e do ITBI que incide sobre a transmissão onerosa da propriedade. Assim concordamos que a base de cálculo do ITBI não deve necessariamente ser a mesma do IPTU porque embora em ambos os casos a previsão legal seja o valor venal do imóvel, são impostos com fatos geradores distintos.²⁶

Todavia, cabe ponderar que os Municípios enfrentam dificuldades práticas para fiscalizar os negócios jurídicos sobre os quais incide o ITBI, o que eventualmente redundará em evasão fiscal e

²⁶ Na cidade de São Paulo, a legislação tributária considera ocorrido o fato gerador do IPTU em primeiro de janeiro do ano a que corresponda o lançamento, nos termos da Lei Municipal nº 6.989/1966. Por sua vez, o ITBI tem seu fato gerador identificável no tempo, no caso, o registro da escritura na matrícula do imóvel.

consequente perda de arrecadação. Neste aspecto, a fixação prévia, e por presunção dos valores dos imóveis, equivaleria ao uso de técnicas tributárias denominadas de pautas fiscais. Com efeito, a pauta fiscal consiste na prefixação de um valor para a obrigação tributária pelo poder público, tomado como teto, independente do efetivo e real valor da operação. No caso do ITBI, a predefinição da base de cálculo, poderia facilitar a fiscalização e arrecadação tributárias, já que é trabalhoso para a administração fiscalizar cada transação imobiliária para aferir se não há sonegação do imposto.

Vêm buscando, assim, as Municipalidades novas metodologias de tributação para estes casos. Neste sentido, encontramos em autores como Misabel Derzi, Sacha Calmon Navarro Coelho e Roque Antonio Carrazza rica discussão a este respeito. Estas metodologias, surgidas por força da crescente massificação dos negócios jurídicos e por consequência com tributos lançados em massa, têm, como descreve Misabel Derzi, pontos positivos, tais como tornar a lei exequível, e outros negativos.²⁷ Sacha Calmon Navarro Coelho, ao tratar deste tema, argumenta que, não obstante o legislador tributário deva ser sempre pragmático, adverte que nos impostos que têm bases de cálculo determinadas pelo mercado não é cabível o uso da pauta fiscal e acrescenta:

Tampouco se podem admitir pautas fiscais nos impostos cujas bases de cálculo são determinadas pelo mercado. Não pode a administração, por mais que argumente com “preços médios” e “pesquisas de mercado” prefixar em 100 mil reais o preço de um automóvel que, de fato, foi vendido por 80 mil reais. Se há subfaturamento, cumpre-lhe provar o dolo do contribuinte e apená-lo. O que se não pode admitir é igualar todos os comerciantes de automóveis e dizer que o carro “alfa” novo custa, por presunção legal, 100 mil reais, interferindo no mercado, por si só concorrencial.²⁸

Portanto, há que se encontrar um equilíbrio entre uma arrecadação tributária eficaz, posto que do interesse de todos, e o respeito aos direitos dos contribuintes. Até o momento presente, em que se exige que o contribuinte do ITBI ingresse em juízo para ter assegurado o direito de recolher o imposto

²⁷ Baleeiro e Derzi mencionam que as plantas genéricas de valores, usadas para o lançamento do IPTU, são uma técnica que tornam a lei exequível. O princípio que o rege é o da praticidade e busca garantir uma execução legal, eficiente e econômica. Assim, a serviço da praticidade, abandona-se a individualidade da aplicação da norma. Seu objetivo é justamente propiciar a aplicação em massa da lei, por meio da substituição do caso isolado concreto, tal como ele se apresenta na realidade, por um esquema ou padrão ideal (médio). Esta prática tem adeptos e críticos, sendo que estes últimos consideram que estas técnicas de simplificações padronizantes ofendem a lei, o princípio da divisão de poderes, pois o Poder Executivo passa a estabelecer presunções de valor; ofensa à indelegabilidade de funções, ofensa à igualdade, pois o método leva à tributação pela média, tendo-se em conta o que se considera normal ou padrão e desconsidera a realidade de cada caso isolado e suas peculiaridades (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 321). De outra parte, Carrazza, abordando o tema, recorda o princípio da segurança jurídica e que o uso de presunções, ficções e indícios são admitidos pelo direito tributário mas a liberdade e a propriedade das pessoas não podem navegar ao sabor de meras presunções, muito menos, ficções e indícios (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 555).

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 271.

sobre o valor da transação e não ter que se submeter ao valor venal de referência, ou ajuizar posteriormente a repetição do indébito, este equilíbrio mostra-se distante.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Eduardo Junqueira. A atividade de incorporação imobiliária. ITBI e ISS: análise da incidência sobre contratos de promessa de compra e venda, contrato de permuta e aquisição de terreno com projeto de construção aprovado. A base de cálculo do ITBI no contrato de incorporação a preço de custo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 224, p. 150-181, 2014.

FERRAGAUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HARRET, Florence. *Teoria e prática das presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HERANCE FILHO, Antonio. ITBI e ITCMD nas escrituras públicas: principais questões. In: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; FIGUEIREDO, Marcelo; AMADEI, Vicente de Abreu (Coord.). *Direito Notarial e registral avançado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 171-192.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, Omar Augusto Leite. Base de cálculo do ITBI sobre as transmissões decorrentes de integralização do capital social. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 226, p. 115-124, jul. 2014.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SOUZA, Leandro Eloy. A não incidência de ITBI e ITCMD na cessão de direito de superfície para Fundos de Investimento Imobiliário (FII). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 231, p. 45-53, dez. 2014.