

ISSN 2236-8957



Revista da EMERJ

Setembro/Dezembro
V. 23 - n. 3 - Ano 2021

Rio de Janeiro

ITBI, Momento da Ocorrência do Fato Gerador e a Tese Fixada pelo Supremo Tribunal Federal

Irapuã Gonçalves de Lima Beltrão

Possui graduação em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (1993); especialização em Direito Econômico pela FGV (2002) e em Direito do Estado pela UERJ (2007); Master of Law pela University of Connecticut (2002); mestrado em Direito pela Universidade Gama Filho (2009); e doutorado em Direito pela Universidade Gama Filho (2014). É professor de Direito Tributário e Constitucional da Universidade Veiga de Almeida e foi professor substituto de Direito Tributário e Financeiro nos cursos de Direito e Contabilidade da UFRJ. Atualmente participa dos cursos de pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, do Ibmecc Rio, da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ, da Fundação Getúlio Vargas – FGV, da Universidade Estácio de Sá e da Escola Nacional de Seguros. Tem experiência na área de Direito, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito Tributário, finanças públicas, regulação, teoria do estado, seguro privado e constituição.

RESUMO: Apesar de enormes críticas doutrinárias e conceituais, a prática de vários municípios brasileiros acostumou-se a exigir a realização do pagamento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis nas operações onerosas antes mesmo de identificados os elementos do fato gerador do tributo. Não raro identifica-se a exigência do imposto muitas das vezes como condição para a realização dos atos negociais relativos aos direitos reais. A jurisprudência, tanto do Supremo Tribunal Federal como do Su-

perior Tribunal de Justiça, caminhou para repelir tal prática, culminando com a fixação da tese definitiva em repercussão geral em um julgamento em fevereiro de 2021, sendo este o caminho de interpretação judicial que se pretende ora analisar.

PALAVRAS-CHAVE: ITBI; imposto municipal; fato gerador; elemento temporal; jurisprudência

ABSTRACT: Despite enormous doctrinal and conceptual criticism, the practice of several Brazilian municipalities has become used to demand payment of the Real Estate Transmission Tax on onerous operations even before the elements of the tax triggering event are identified. It is not uncommon to identify the tax requirement often as a condition for carrying out business acts relating to real estate law. The jurisprudence of the Supreme Court and the Superior Court of Justice has moved to reject this practice, leading up to a definitive position in general repercussion judgment in February 2021, which is the path of judicial interpretation that is intended now analyze.

KEY WORDS: ITBI, municipality tax, tax trigger, temporal element, jurisprudence

Este artigo pretende analisar toda a celeuma alimentada durante anos sobre o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis nas operações *inter vivos* e onerosas, notadamente quanto ao desdobramento dos aspectos que cercam seu fato gerador e, em especial, sua perspectiva temporal. Para tanto, apreciaremos toda a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça a respeito, até finalmente a fixação da tese definitiva no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário – ARE nº 1294969 em fevereiro de 2021.

1. TRIBUTAÇÃO DAS TRANSMISSÕES IMOBILIÁRIAS

Como sabido, a tributação da transmissão de bens não é nova no país, remontando suas origens ao famoso Alvará de 1809¹, que determinou o pagamento da sisa de dez por cento das

1 Reino de Portugal, Rio de Janeiro, Alvará de 9.6.1809, disponível em http://objdigital.bn.br/acervo_digital/div_obrasraras/or22b_1_5n19.pdf; acesso realizado em 12.03.2021

compras e vendas de bens de raiz, e meia sisa de cinco por cento nas compras e vendas de escravos ladinos, em todo o Estado do Brasil e Domínios Ultramarinos. Daquela inicial previsão, evoluiu-se para a figura de imposto de transmissão de bens imóveis que, nas primeiras constituições republicanas, sempre esteve na competência dos estados-membros até a virada da primeira metade do século XX.

Após alguma tentativa de divisão em 1961² da base material tributável para que uma parcela da matéria tributável passasse para a competência dos municípios, a festejada Emenda nº 18, de 1965, e o Código Tributário Nacional trouxeram de volta o velho modelo em toda transmissão onerosa ou gratuita de bens móveis e imóveis que pertenciam à competência dos Estados. Releva sempre destacar esse aspecto para ressaltar que somente a Constituição de 1988 fracionou a tributação nas transações de transmissões de bens, sendo destacado ao Município parcela dessa tributação (art. 156, II, CRFB) nos atos *inter vivos* e onerosos, remanescendo as operações gratuitas na competência estadual. Assim sendo, a recepção do art. 35 do CTN deve ser relida, e devem ser feitas adaptações:

- O atual ITBI pertence à competência dos municípios e do DF.
- O ITBI envolve só bens imóveis e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia.
- Essa transmissão de bens imóveis deve ocorrer por ato oneroso e *inter vivos*.

A função do ITBI é predominantemente fiscal, ou seja, sua função é arrecadar recursos para os cofres públicos em virtude da manifestação de riqueza exteriorizada pelo patrimônio imobiliário urbano. É classificado como imposto direto, ou seja, não há a possibilidade de repercussão do ônus financeiro decorrente da tributação, ônus esse suportado pelo contribuinte. Ainda na percepção inicial, constitui imposto real, ou seja, é cobrado em

² Estados Unidos do Brasil, Emenda Constitucional nº 5, de 21.11.1961, Diário Oficial da União - Seção 1 de 22/11/1961 disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-5-21-novembro-1961-363625-publicacaooriginal-1-pl.html>, acesso realizado em 12.03.2021

virtude da propriedade pura e simples, não importando as condições pessoais do contribuinte.

Mas, independentemente desse processo de recepção do imposto, a materialidade da tributação nas transmissões de direitos reais manteve sua configuração histórica, mantendo a racionalidade decorrente da unicidade dos institutos jurídicos afetados.

2. A MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DO ITBI

Seria simples repetir a constitucional ao mencionar que o fato gerador do ITBI é a transmissão onerosa, a qualquer título, de bens imóveis e de direitos reais a ele relativos, exceto os de garantia. Mas é sempre relevante destacar que a menção à tributação da transmissão não pode ser resumida apenas ao negócio da compra e venda, ainda que esta seja a forma mais comum da incidência do imposto municipal. Ademais, impende que seja caracterizado como ato oneroso, exigindo, portanto, uma contrapartida do adquirente, que igualmente não se pode limitar ao pagamento em dinheiro.

A redação definida na Constituição permite a identificação de tais elementos sobre o fato gerador, com os necessários cuidados na recepção do art. 35 do Código Tributário Nacional.

Mas grande parte da jurisprudência nacional para a compreensão da incidência da tributação nas transmissões imobiliárias já havia até mesmo sido construída pelo Supremo Tribunal Federal antes da atual Constituição Federal e, até mesmo, do Código Tributário Nacional, como se pode ilustrar pelas Súmulas 326 e 329, que remontam ao final do ano de 1963, *ex vi*:

Súmula 326 STF. É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *inter vivos* sobre a transferência do domínio útil.³

Súmula 329 STF. O Imposto de Transmissão *inter vivos* não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.⁴

3 Supremo Tribunal Federal, Súmula 326, aprovada na sessão plenária de 13.12.1963, publicação em Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 144

4 Supremo Tribunal Federal, Súmula 329, aprovada na sessão plenária de 13.12.1963, publicação em Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição:

De tudo, o fundamental para a materialização da hipótese de incidência é a transferência do direito real ou da propriedade, afastando as chamadas aquisições originárias como no caso da usucapião, sendo histórico o escólio do Supremo Tribunal Federal⁵ de que não haverá a incidência do imposto na hipótese.

Assim, é fácil perceber que, ainda diante das normas anteriores, o Supremo Tribunal Federal consagrou algumas interpretações importantes para compreensão da hipótese de incidência do atual imposto de transmissão municipal, na forma de vários enunciados e julgados.

Tais comentários se mostram ainda mais importantes para reforçar o fato de que, apesar de o atual ITBI ser um produto da Constituição de 1988, muito de sua compreensão já estava sedimentada na forma dos impostos anteriormente previstos, inclusive em relação aos outros aspectos da hipótese de incidência.

3. DA INCORPORAÇÃO DOS INSTITUTOS DO DIREITO CIVIL

Assim como outras bases de tributação, a transmissão de bens imóveis não configura evento exclusivo do mundo fiscal, sendo, ao contrário, incorporado pelos modelos de tributação a partir de reconhecimento anterior do negócio jurídico em si. Pode-se até afirmar que o tratamento dos ordenamentos jurídicos sobre a transferência imobiliária são aspectos secularmente tratados pelas normas jurídicas que cuidam das relações privadas nas nações.

Tal determinação é fundamental destacar sempre para que se observe que o legislador, no momento de redigir tais hipóteses, não poderia jamais desconhecer os conceitos já existentes nos demais ramos do Direito, notadamente ao usar os institutos do Direito Privado. Como já assinalava o art. 109 do CTN, a integridade do Direito é única, e as definições, conteúdos e alcances havidos nos institutos do Direito Privado devem sempre ser respeitados pelo legislador tributário.

Imprensa Nacional, 1964, p. 145.

5 Supremo Tribunal Federal – 2ª turma, Recurso Extraordinário nº 103.434, recte: Maria de Lourdes Maciel, recdo: Estado de Minas Gerais, rel. Min. Aldir Passarinho, j. em 24.10.1985, DJ 14.2.1986

Não por outro motivo, os primeiros passos no caminhar da ciência jurídica exigem o destaque para a linguagem do Direito, justamente para reconhecer que alguns institutos existentes na materialidade do ITBI são, na verdade, formas e conteúdos já tratados pela lei civil. E essa adoção de uma linguagem própria do campo jurídico, em nome do princípio constitucional da segurança jurídica, deve ser única, assegurando aquela existência unitária dos institutos, como sempre defendida pelos diversos operadores, doutrinadores e aplicadores. Mesmo ao buscar uma visão didática do estudo de qualquer ramo jurídico, por meio da separação histórica entre o Direito Público e o Direito Privado, todos são concordes em afirmar a unicidade do Direito.

Exatamente para preservar situações como essas, as normas codificadas previram a necessidade de respeito aos limites do predomínio do Direito Privado no que tange ao exercício do poder de tributar. Assim, as normas codificadas ainda detalham mais, vedando ao legislador tributário, no momento das definições dos efeitos fiscais (art. 110, CTN), a adoção de qualquer conceito distinto daqueles já havidos no campo privado, sob o argumento lógico de que, se tal ocorresse, estaria diante de uma deturpação clara do escopo e da amplitude constitucional ao definir as linhas preliminares da tipificação dos impostos.

De toda sorte, para que não houvesse dúvidas na hermenêutica e aplicação das leis tributárias, as normas codificadas definiram a questão, orientando que a exegese da norma não poderia, a despeito de sua interpretação, ganhar uma força construtiva. Nesse ponto, lição hialina ocorreu, já na vigência da atual Constituição, quando a mais alta corte do país, analisando a arguição de inconstitucionalidade de contribuição tributária afirmou:

INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação a ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e

humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que “conviria” fosse por ela perseguida” - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.⁶

Essa complexa compatibilização entre o instituto privado existente no núcleo do fato gerador e as previsões tributárias sempre representou o ponto nodal da definição do ITBI, já que a hipótese de incidência derivará necessariamente da definição, conteúdo e alcance de mercadoria, que advêm de negócio jurídico civil, dos conceitos imobiliários e dos atos ali praticados. Assim, toda a interpretação sobre os desígnios da hipótese de incidência deve guiar-se pelas regras de entrelaçamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado, *ex vi* o contido nos arts. 109/110 do CTN.

Por isso, em se tratando de transmissão de bens imóveis, o fato gerador ocorre quando do registro do título translativo (escritura pública de compra e venda ou de outros negócios imobiliários onerosos) no respectivo cartório de registro de imóveis por força do art. 1.245 do Código Civil:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

6 Supremo Tribunal Federal – Pleno; Recurso Extraordinário nº 166.772-9-RS, recte: Abastecedora Tonolli Ltda., recdo: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Rel. Min. Marco Aurélio Mello, j. em 12.5.1994, publ. DJU de 16.12.1994, p. 34.896; Ement. Vol. 1771-04 pp. 703 RTJ Vol. 00156-02 pp. 666

Se parecem óbvias tais afirmações, por outro lado, na legislação e tratamento dado pelos mais diversos municípios para o imposto, tal fato não se verificou.

4. O ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR DO ITBI

Inquestionáveis tais elementos de integração do tratamento dado pela lei civil, não há dúvidas de que, tecnicamente, somente com o registro dos atos translativos de propriedade é que ocorrerá o fato gerador do imposto.

Se tal assertiva é de fácil conclusão, em muitas situações pretéritas houve alguma celeuma quanto a isso, especialmente para aferição dos elementos tributários, inclusive quanto à recuperação das mais cristalinas determinações havidas no sistema tributário nacional. Ilustra-se: tal elemento é determinante para efeito de aplicação dos patamares incidentes e legislação aplicável, notadamente para definição da alíquota e o valor do bem, à luz da determinação contida no art. 144 do CTN.

Apesar da clareza da determinação e da conclusão hermenêutica resultante daquela integração determinada pelos artigos 109 e 110 quanto ao emprego dos institutos e forma extraídas dos conceitos do Direito Privado, o Poder Judiciário nacional sempre foi chamado para reafirmar tais conclusões. Nunca demais lembrar também que o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de destacar:

Súmula 108 STF. É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *inter vivos* sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local.⁷

Tais conclusões são igualmente válidas para o imposto de transmissão estadual, notadamente a sua verificação nas doações imobiliárias. Além da obviedade quanto ao valor do bem, aplicar-se-ia o mesmo raciocínio quanto aos patamares de alíquotas incidentes e também quanto aos dados e aspectos da coisa que influenciarão nos elementos quantitativos.

⁷ Supremo Tribunal Federal, Súmula 108, aprovada na sessão plenária de 13.12.1963, publicação em Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 69

E a história das afirmações da Suprema Corte nacional se repete também nesses aspectos, como novamente se reproduz a seguir:

Súmula 110 STF. O Imposto de Transmissão *inter vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.⁸

Súmula 470. O Imposto de Transmissão *inter vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o que tiver sido construído antes da promessa de venda.⁹

Sem prejuízo de toda a clareza dessas conclusões, é de praxe já nacionalizada em muitos municípios a exigência da demonstração do pagamento realizado quando na realização nas promessas ou compromissos de compra e venda.

Como sabido, não há transferência de titularidade ou de domínio nesses contratos preliminares, ainda que sua realização seja reconhecida por grande parte dos ordenamentos jurídicos. Sem prejuízo da importância que todos esses atos preparatórios tenham para o mundo jurídico e para o mercado imobiliário, não se pode equiparar aos atos translativos de propriedade, mesmo que levados para a transcrição no cartório do registro de imóveis.

E, na vigência do atual Código Civil, tal aspecto ganha explícita forma nos termos do art. 1.417 que reconhece ao promitente comprador direito real à aquisição do imóvel resultante do ato de promessa de compra e venda, desde que não se tenha pactuado o arrependimento, seja tal ato celebrado por instrumento público ou particular, desde que registrada no Cartório de Registro de Imóveis.

O conteúdo de tal disposição é igualmente cercado de clareza solar para implicar numa completa inexistência, naquele momento, do fato gerador do ITBI, mesmo que em tal negócio

⁸ Supremo Tribunal Federal, Súmula 108, aprovada na sessão plenária de 13.12.1963, publicação em Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 70

⁹ Supremo Tribunal Federal, Súmula 470, aprovada na sessão plenária de 1.10.1964, publicação DJ de 08.10.1964, p. 3648; DJ de 09.10.1964, p. 3668; DJ de 12.10.1964, p. 3700.

preliminar estejam todas as condições e características da futura transferência de domínio.

Por tudo, qualquer exigência de ITBI naquele momento preliminar é incabível, tendo a história nacional repelida qualquer pretensão nesse sentido. Novamente para recuperar a história associada à tributação das transferências imobiliárias, é relevante recuperar que o Supremo Tribunal Federal repeliu a exigência de imposto nos contratos preliminares antes mesmo da promulgação do Código Tributário Nacional, chegando a editar em dezembro de 1963 o seguinte verbete de enunciado:

Súmula 82 - São inconstitucionais o imposto de cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio.¹⁰

Sem prejuízo da explícita determinação da Suprema Corte nacional, diversos municípios, após a promulgação da atual dicotomização na tributação das transferências imobiliárias, voltaram com a pretensão de tributação das promessas e dos compromissos de compra e venda, recebendo o necessário rechaço do Superior Tribunal de Justiça, como ora se ilustra:

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.(TRIBUTÁRIO. ITBI. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS E PROGRESSIVIDADE. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA RESCINDIDA) O fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel motivo pelo qual não incide referida exação sobre o registro imobiliário de escritura de resilição de promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em contrato definitivo.¹¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITBI. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AVERBAÇÃO,

¹⁰ Supremo Tribunal Federal, Súmula 82, aprovada na sessão plenária de 13.12.1963, publicação em Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 60

¹¹ Superior Tribunal de Justiça – 1ª turma, Agravo Regimental no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 764808, recte: Município de Santa Luzia, recdo: Companhia Vale do Rio Doce, rel. Min. Luiz Fux, j. em 15.3.2007, DJ 12.4.2007

NO REGISTRO IMOBILIÁRIO, DA TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE (COMPRA E VENDA). (...) 6. São incontroversos, portanto, os seguintes fatos: a) o negócio jurídico (lavatura de escritura pública de promessa de compra e venda) conferiu direitos de natureza meramente obrigacional, à luz da legislação cível então vigente (os direitos reais, segundo o CC/1916 e a Lei de Registros Públicos, somente se adquiriam com o registro do negócio jurídico no Cartório de Imóveis, o que não ocorreu no caso concreto); b) na época da celebração do negócio jurídico acima referido - isto é, em 28.6.1978 -, já se encontrava em vigor o art. 35, I, do CTN, que disciplina como fato gerador do ITBI a transmissão da propriedade. 7. A exegese do STJ, a respeito do art. 35, I, do CTN, é de que a transmissão do bem imóvel (fato gerador do ITBI) ocorre com o registro da compra e venda (não da simples promessa de compra e venda) no Cartório de Imóveis. Precedentes: AREsp 1.425.219/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe 1/3/2019; AgRg no AREsp 813.620/BA, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 5/2/2016; AgRg no AREsp 659.008/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 14/4/2015. (...) ¹²

E, como estas, inúmeras decisões se reproduzem nos demais tribunais, especialmente na Justiça estadual das diversas unidades federativas nacionais.

5. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO ITBI ANTES DO REGISTRO NO CARTÓRIO IMOBILIÁRIO

Por tudo que já se reconhece no desenvolvimento acima, não haveria dúvidas de que, sendo a percepção do aspecto temporal do ITBI apenas no registro do cartório imobiliário, o imposto somente poderia ser exigido após a respectiva transcrição junto àquela serventia.

Mas, ao contrário do que a óbvia conclusão acima inclinava, a prática dos municípios se deu de forma diversa. Mediante toda uma estrutura normativa que usualmente compõe a legislação dessas unidades municipais, foi se criando a percepção de

12 Superior Tribunal de Justiça – 2ª turma, Recurso Especial nº 1809411, recte: Léa Schwery Abdalla e outros, recdo: Município de Nova Andradina, rel. Min. Herman Benjamin, j. em 10.9.2019, DJe 18.10.2019

que o pagamento do imposto seria exigido já para que até mesmo a escritura fosse feita.

Tal exercício se percebe por meio de normas legais municipais que constroem os agentes cartorários a tal exigência, muitas vezes impondo a responsabilidade pelo tributo caso não tenha sido exigido para a realização dos atos. É corriqueiro para qualquer um que atue no mercado imobiliário – ou que até mesmo tenha simplesmente realizado uma transação imobiliária – que, para realizar uma escritura pública de compra e venda, por exemplo, é necessário que o ITBI já tenha sido recolhido. E mesmo que eventualmente conseguisse celebrar a escritura pública, o imposto voltaria a ser exigido na prévia apresentação dos títulos para registro no cartório de imóveis.

Respeitada aquela mencionada integração dos aspectos tributários com os institutos do Direito Privado, a tradicional exigência de pagamento do ITBI para a feitura da escritura pública que antecede ao registro nunca foi algo regular, ainda que o STJ tenha uma antiga decisão vedando tal prática, *litteris*:

TRIBUTARIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMOVEIS – FATO GERADOR - REGISTRO IMOBILIARIO - (C. CIVIL, ART. 530). A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do respectivo título (C.Civil, Art. 530). O registro imobiliário e o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis. Assim, A pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico.¹³

Ainda que apreciando um caso do imposto estadual sobre doações – cujas conclusões seriam as mesmas – é lapidar o testemunho do Superior Tribunal de Justiça ao reconhecer tal cenário:

O recolhimento do ITCMD, via de regra, ocorre antes da realização do fato gerador, porquanto o prévio pagamento do imposto é, normalmente, exigido como condição para o registro da transmissão do domínio. Assim, no presente caso, não é possível afirmar que o pagamento antecipado pelo con-

13 Superior Tribunal de Justiça – 1ª turma, Recurso Especial nº 12.546, recte: Mercator – empreendimentos mercantis Ltda., recdo: Estado do Rio de Janeiro, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 21.10.1992, DJ 30.11.1992

tribuinte, ao tempo de seu recolhimento, foi indevido, porquanto realizado para satisfazer requisito indispensável para o cumprimento da promessa de doação declarada em acordo de separação judicial.¹⁴

Numa percepção realística, o Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente reafirmado isso por várias décadas, sempre corrigindo a irregular prática trazida pelos municípios quanto à administração do ITBI. Como se já não bastassem as múltiplas decisões históricas, o STJ ainda tem martelado nessa tecla, como novamente se ilustra:

(...) 10. O Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento.

11. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. Precedentes do STJ.¹⁵

Dentro da capacidade das múltiplas decisões do STJ, entretanto, não houve uma mudança na realidade das transações imobiliárias, nem da recorrente exigência perpetuada pelos municípios já enraizada nas atividades cartorárias.

Entretanto, o ano de 2021 traz grande olhar de positividade para tal retrato, com o tema sendo decidido pelo Supremo Tribunal Federal já com as ferramentas que lhe são atribuídas, notadamente pela forma da repercussão geral e seus vinculantes efeitos. A questão foi analisada no Recurso Extraordinário com Agravo n° 1294969¹⁶, com repercussão geral, em sessão do Plenário Virtual encerrada no dia 12 de fevereiro. Por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal reafirmou sua jurisprudência do-

14 Superior Tribunal de Justiça – 1ª turma, Recurso Especial n° 1236816, recte: Tiago Strett Fontana e outros, recdo: Oscar Aloysio Sheibel, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. em 15.3.2012, DJe 22.3.2012

15 Superior Tribunal de Justiça – 2ª turma, Recurso Especial n° 1754011, recte: Município de Fortaleza e outros, recdo: os mesmos, rel. Min. Herman Benjamin, j. em 17.12.2019, DJe 28.8.2020

16 Supremo Tribunal Federal – Pleno, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n° 1294969, Recte: Município de São Paulo, recdo: Drausio Ferreira Leme e outros, rel. Min. Luiz Fux, j. em 11.2.2021, DJe 19.2.2021

minante de que o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis só é devido a partir da transferência da propriedade imobiliária, efetivada mediante o registro em cartório, consolidando sob a forma do Tema nº 1124.

O tema ganha ainda mais relevo porque envolvia o Município de São Paulo ao ser devolvido de decisão oriunda do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que considerou ilegal a cobrança do ITBI tendo como fato gerador a cessão de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda de imóvel firmado entre particulares.

Sem prejuízo das peculiaridades do caso concreto, diversos integrantes daquele colegiado apontaram diversas decisões, colegiadas e monocráticas, dos mais diversos tribunais nacionais no sentido de que a exigência do ITBI ocorre com a transferência efetiva da propriedade, que se dá com o registro imobiliário, e não na cessão de direitos, por exemplo, pois não se admite a incidência do tributo sobre bens que não tenham sido transmitidos.

O mais interessante desse caso decidido pelo Supremo Tribunal Federal deu-se no sentido de reconhecer que a questão jurídica tributária-constitucional já estava pacificada, mas que era extremamente necessário reafirmar a jurisprudência do próprio STF e do STJ – como se verificou acima – para que fosse fixada tese de repercussão geral, em razão do potencial impacto em outros casos e dos múltiplos recursos sobre o tema. Os múltiplos processos judiciais continuavam se avolumando no Judiciário porque a prática dos municípios, apesar da iterativa jurisprudência, insistia na indevida exigência.

Por bem, o sistema jurídico-constitucional atual já possui ferramentas para tentar dotar de alguma racionalidade, sobremaneira pelo sistema de precedentes qualificados, de fora que o Supremo Tribunal Federal possa exercer seu papel de Corte Constitucional e, com isso, garantir segurança jurídica.

6. ALGUMAS CONCLUSÕES (E ESPERANÇAS)

Pelo esposado, não há como ser negada a perspectiva temporal do ITBI como tão somente o registro do cartório imobiliário e a conclusão de que o imposto não poderia ser exigido antes da respectiva transcrição junto àquela serventia. Tal conclusão não é nova, nem num perfuntório raciocínio jurídico, nem mesmo das decisões dos tribunais pátrios.

Sem prejuízo da hialina conceituação jurídica quanto ao momento da incidência da exação, os municípios vinham perpetuando uma prática de exigir a demonstração do tributo antes mesmo da realização dos atos mínimos necessários para identificação do fenômeno tributável, em muitas ocasiões constringendo os agentes notariais, registrais e cartorários com a fixação da responsabilidade sob o tributo. Apesar das evidentes críticas conceituais, a praxe da edilidade transcendeu para o senso comum das pessoas em geral e até mesmo para os profissionais relacionados ao negócio jurídico, como, por exemplo, nas atividades de corretagem, intermediação e assessoria imobiliária.

Os casos levados aos tribunais refutavam tal praxe e, ainda assim, não foram capazes de alterar a prática de exigir o ITBI antes em si da ocorrência do fato tributário. A novidade é atribuir a tal jurisprudência a efetividade por meio do efeito vinculante, esperando-se, portanto, que as legislações municipais sejam afetadas, diante da potencial inconstitucionalidade de suas previsões.

Na comunidade jurídica temos agora a seguinte tese fixada: *“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”*. Cabe agora à sociedade recepcionar tal formulação e impor mudanças nas transações imobiliárias, exigindo que os municípios (e porque não dizer o mesmo para os estados quanto ao imposto nas doações) alterem sua forma de lidar com o imposto.