

**LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO
DO RIO GRANDE DO NORTE – FARN
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO CIVIL E EMPRESARIAL**

ELIANE VIANA DE SOUSA

**INCEDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO NAS CESSÕES DE DIREITOS
AQUISITIVOS**

**NATAL - RN
2011**

ELIANE VIANA DE SOUSA

**INCEDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO NAS CESSÕES DE DIREITOS
AQUISITIVOS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Civil e Empresarial da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande Do Norte – FARN.

Orientadora: Professora Ms. Mariana Tavares.

Natal - RN

2011

ELIANE VIANA DE SOUSA

**INCEDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO NAS CESSÕES DE DIREITOS
AQUISITIVOS**

Monografia apresentada como requisito necessário para a obtenção do título de Especialista em Direito Civil e Empresarial da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte – FARN.

Monografia aprovada em ____ / ____ / ____

Prof. Ms. Mariana Tavares de Melo
Orientadora

Examinador (a) Titular

Examinador (a) Titular

Examinador (a) Suplente

Dedico este estudo a:

Minha mãe, Maria do Livramento, motivo maior pela inspiração, dedicação e luta na referida conquista.

AGRADECIMENTOS

Foram muitos, os que me ajudaram a concluir este trabalho.

Meus sinceros agradecimentos ...

... a Deus, pois, sem sua ajuda, nada teria sido possível;

... à minha família, pela confiança e pelo apoio;

... aos amigos de curso, pelas conversas e pela amizade;

... à Prof. Metra Mariana Tavares de Melo, por aceitar a orientação desde estudo e conduzir seu desenvolvimento, com muita sabedoria e paciência.

RESUMO

O tema do estudo será incidência do Imposto de Transmissão nas Cessões de Direitos Aquisitivos, objetivando abordar, sucintamente, alguns aspectos do significado de propriedade, propriedade imobiliária, imposto de transmissão, fato gerador, cessão e transmissão do contato de cessão; tendo um enfoque prioritário na legalidade contratual e, por consequência, da obrigatoriedade ou não do pagamento do Imposto de Transmissão Inter Vivos nas referidas transações, levando o leitor ao conhecimento das controvérsias contidas no assunto tratado; para isso será feito uma explanação da lei, doutrina e jurisprudência. Trata-se de enfatizar elementos contidos, principalmente, na legislação pátria, sua história, evolução, incidência, competência, contribuinte e base de cálculo. Igualmente, buscou-se mostrar conceitos do Direito Civil, Constitucional e Tributário, relacionado à tese proposta. Conclui-se pela importância de um conhecimento básico e fundamental, a cerca do assunto, tendo como parâmetro o fato gerador do imposto na transmissão da propriedade imobiliária, para aplicá-lo no caso concreto, em virtude do posicionamento não dominante.

Palavras-chave: Cessão de Direito Aquisitivo. Imposto de Transmissão. Direito Civil.

ABSTRACT

The subject of the study will be incidence of the Transfer tax in the Cessions of Buying Rights, objectifying to approach, sucintamente, some aspects of the meaning of property, real state property, transfer tax, generating fact, cession and transmission of the cession contact; having a with priority approach in contractual legality e, for consequência, of the obligatoriness or of the payment of the Transfer tax Inter Livings creature in the related transactions, not leading the reader to the knowledge of the controversies contained in the treat subject; for this a communication of the law will be made, doctrine and jurisprudence. It is treated to emphasize contained elements, mainly, in the native legislation, its history, evolution, incidence, ability, contributor and taxable income. Equally, one searched to show to concepts of the Civil law, Constitutional and Tributary, related to the thesis proposal. It is concluded for the sum of a basic and basic knowledge, about the subject, having as parameter the generating fact of the tax in the transmission of the real state property, to apply it in the case concrete, virtue of the not dominant positioning.

Keyword: Cession of Buying Right. Transfer tax. Civil law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 PROPRIEDADE	12
3 PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA	15
3.1 AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA	16
4 IMPOSTOS EM GERAL	19
5 IMPOSTO DE TRANSMISSÃO	22
6 IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS	23
6.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	23
6.2 INCIDÊNCIA	24
6.3 COMPETÊNCIA	25
6.4 CONTRIBUINTE	26
6.5 BASE DE CÁLCULO	27
7 FATO GERADOR	31
7.1 REGISTRO IMOBILIÁRIO	33
7.2 CONTRATO - ESCRITURA	35
8 DA AQUISIÇÃO POR REGISTRO DO TÍTULO	38
9 DOS DIREITOS AQUISITIVOS	41
10 DAS CESSÕES DE DIREITOS AQUISITIVOS	42
11 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	49
12 CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

O assunto em questão é a legalidade da incidência do imposto de transmissão nas cessões de direitos aquisitivos e foi escolhido pela sua relevância como um dos principais atributos para a conclusão de um negócio jurídico de transferência de titularidade, portanto, será analisado o momento em que ocorre a transmissão da propriedade para efeitos de incidência do fato gerador do imposto.

Para dirimir possíveis distorções e más interpretações na exigência e cobrança do referido imposto, o presente tem como finalidade, apontar a necessidade do conhecimento sobre a matéria, em função da discordância doutrinária e jurisprudencial, trazendo a legislação interpretada à luz do direito civil, tributário e constitucional, por alguns doutrinadores e pesquisadores, bem como julgados na área em questão.

O objetivo geral desta é estudar, através de vários doutrinadores e legislação aplicável, a incidência do imposto de transmissão nas cessões de direitos aquisitivos; e, a partir da pesquisa realizada, descrever os aspectos obrigacionais inerentes as transmissões inter vivos. Por fim, descrever, exemplificadamente e prática, os casos de obrigatoriedade no pagamento do imposto de transmissão, trazendo julgados acerca da matéria, no sentido de transmitir ao leitor a segurança necessária aos negócios imobiliários que envolvem a questão.

É de suma importância, portanto, sem ignorar as especificidades e princípios de cada disciplina, interligar o Direito Tributário ao Direito Civil e Constitucional, especialmente no estudo dos impostos e obrigações, em que há exigência de tratamento jurídico diferenciado daquele atribuído aos contratos tipificados de modo geral.

Em razão das grandes cizânias doutrinárias e jurisprudenciais acerca da matéria, as quais conduzem os profissionais do Direito e os sujeitos da relação contratual a desordens práticas e, por conseguinte, a uma insegurança jurídica, uma vez que não há entendimento uníssono sobre as questões que envolvem a obrigação em relação ao pagamento do imposto de transmissão nas cessões de direitos aquisitivos.

Também, por não haver uma orientação jurisprudencial convergente sobre o tema e por ser a legislação insuficiente sobre as questões que envolvem a obrigação em tela, bem como a interpretação do dispositivo constitucional ser contestável, a função precípua deste estudo será explorar os pontos mais relevantes e controvertidos acerca do assunto, a fim de que se obtenham elementos mais sólidos e capazes de orientar os adquirentes de boa fé, transmitentes e profissionais da área, a dirimirem as divergências oriundas da relação contratual no âmbito da supracitada atividade.

Portanto, procurou-se descrever como se desenvolve, processam e normatizam as relações contratuais, baseado na cessão de direitos aquisitivos, bem como a obrigatoriedade tributária e por que não dizer constitucional do pagamento do imposto atinente a referida transação.

Este instituto, genericamente, é abordado intensamente pela doutrina do Direito do Civil e Tributário, tendo como fonte o Direito Constitucional; entretanto, a obrigação no pagamento do imposto de transmissão pouco é discutida, o que enseja uma desordem jurisprudencial.

O método de abordagem será o dialético, utilizado por permitir a mudança da norma em função da sociedade. Terá como ponto de partida uma tese argumentativa, no sentido de distinguir claramente os conceitos envolvidos na discussão. Tendo como método de procedimento o histórico, pois terá como referência a evolução histórica do homem na sociedade, levando em consideração à revolução industrial, o capitalismo, a globalização; e o comparativo, pois será verificada como parâmetro de comparação a evolução histórica do homem juntamente com a lei e as relações de contratuais. A técnica de pesquisa será a bibliográfica em função norma inserida no presente tema.

A matéria foi tratada por alguns doutrinadores, especialistas civilistas, tributaristas e constitucionalistas, além dos profissionais de notas e registros públicos. Desta forma, o trabalho iniciar-se-á fazendo uma breve exposição sobre o sistema da aquisição de propriedade no ordenamento jurídico, tendo como suporte teórico de ARNOLD WALD (2010), KIYOSHI HARADA (2010) e MARIA LIGIA MATHIAS e MARIA HELENA DANELUZZI (2008), passando, logo em seguida, por EDUARDO SABBAG (2010), PAULO DE BARROS CARVALHO (2007) e HUGO DE

BRITO MACHADO (2003), onde se abordará o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis no sistema brasileiro e o momento de sua ocorrência.

Será dado um enfoque acerca da incidência tributária em GERALDO ATALIBA (2003) e nos artigos de MARIA CRISTINA BARROS GUTIÉRREZ SLAIBI, JOSÉ MAURÍCIO CONTI e MOACYR PINTO JR. Em ALEXANDRE DE MORAIS (2010) e PEDRO LENZA (2010), ver-se-á a constitucionalidade da incidência do ITIV, inserta no art. 156, II, da Constituição Federal de 1988 e o direito de propriedade como um direito fundamental.

A pesquisa prosseguirá, mas já considerando certa formação da Lei propriamente dita, já que o tema em questão é fortemente disposto por ela. Nesse sentido, o Código Civil (Lei nº 10.406/02), a Constituição Federal (1988), o Código Tributário Nacional (CTN), a Lei de Registros Públicos (6.015/73), a Lei dos Notários e Registradores (8.935/94) e as Jurisprudências, terão intensa abrangência.

Tendo isso em vista, apresentar-se-á, no primeiro momento, o conhecimento de propriedade como um instrumento de relação direta do homem com a coisa, o direito real de aquisição e proteção, numa visão civilista; vendo, a seguir, a propriedade imobiliária, como referência ao solo e o que a ele se coligar, sua aquisição e formas desta obtenção, principalmente na mudança de titularidade.

Apontar-se-á a noção de imposto como espécie de tributo, sua história, a partir do Antigo Egito, passando pelo Império Persa, Revolução Francesa, até o Brasil, nos dias atuais, disciplinado na Constituição Federal de 1988, inclusive apresentando a competência para sua exigência.

Como incidente na transmissão da propriedade imobiliária, o imposto de transmissão, foi instituído no Direito Brasileiro, denominado SISA, com o Alvará nº 3, em 1809. Atualmente, é denominado de ITIV ou ITBI, cuja competência é dos municípios e cuja alíquota será de até 8%.

O surgimento da obrigação tributária, chamada de Fato Gerador, dar-se no momento em que ocorre a transmissão da propriedade, e esta se fará com o registro imobiliário. A aquisição por registro do título está estabelecida nos artigos 1.245 a 1.247 do Código civil, no qual disciplina que “Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”.

Os direitos aquisitivos sobre a coisa aparecem no momento em que estes são recebidos de forma precária, ou seja, daquele que transmitiu não era, de direito,

o proprietário. Geralmente ocorre nas cessões, visto que, aquele que transmitiu estava apenas na posse do imóvel. Esses direitos não são passíveis de registro imobiliário para transmissão da propriedade, não constituem direito real, no máximo, podem estabelecer direito obrigacional.

Em existindo obrigação tributária, pressupõe haver o contribuinte, e, por conseguinte, a responsabilidade pelo pagamento, tema visto no findo item de estudo. Define-se que seja responsável todo aquele que tem ligação direta com o fato gerador, independente da capacidade civil e da relação contratual.

Nas considerações finais ressaltar-se-á a não incidência do imposto de transmissão nas cessões de direitos aquisitivos por não constituírem fato gerador, vez que o referido imposto só é cabível nas transmissões de propriedade que só se dará com o registro imobiliário do título aquisitivo.

A presente obra dará ao leitor uma visão geral, reunindo toda a matéria relacionada ao tema, na busca de demonstrar uma maneira prática, compilada em uma única obra, não se limitando a uma análise puramente legal dos institutos jurídicos relacionados ao tema proposto.

Enfim, esse é o desafio e, desde já, é lançado a todos, não somente aos cessionários e cedentes, mas também aos que militam nas lides forenses da área árdua do direito tributário, sobretudo, à sociedade. Por isso mesmo é que se pretende utilizar linguagem acessível a qualquer segmento social, renunciando, por ora, o formalismo técnico-jurídico.

2 PROPRIEDADE

Propriedade, na visão de Figueiredo (2010, p. 5), “é o principal modo de expressão e representação dos direitos reais”. Para Gomes (2004, p. 110), “a propriedade é o mais amplo direito de utilização econômica das coisas, direta ou indiretamente”.

Pode-se ilustrar o conceito de propriedade através do seguinte trecho de Diniz (2010, p. 38):

A propriedade é a plenitude do direito sobre a coisa; os diversos poderes, que nela se distinguem, são apenas manifestações daquela sua plenitude. Entre a propriedade e os direitos reais sobre coisa alheia há uma relação de tal ordem que estes serão meras projeções daquela, que não perderá nenhuma de suas características pelo fato de se constituírem os demais.

A partir dessas reflexões, pode-se dizer que propriedade sempre vem ligada aos direitos do homem, desde a pré-história que o ser busca o direito de possuir, de marcar seu território, de buscar e guarda aquilo que é seu.

Do latim *proprietas*, a propriedade pode ser considerada, no sentido comum, como a condição que se encontra a coisa, ou mesmo, designando a própria coisa. No sentido jurídico, é compreendida como o próprio direito exclusivo e absoluto se tem sobre a coisa. Neste conceito, que é da jurisprudência clássica, a propriedade é considerada como uma relação direta e imediata entre a pessoa, titular do direito, e a coisa. Propriedade não somente exprime peculiaridade, como o que é próprio ou particular à coisa.

O instituto da propriedade é disciplinado na Constituição Federal, art. 5º (BRASIL, 1988), como princípio assecuratório dos direitos e garantias fundamentais, dispondo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

O reconhecimento constitucional da propriedade como direito humano refere-se à grande importância dada ao referido instituto, inserido à sua função de proteção pessoal. Assim, revela-se a criação fundamental da vida econômica, nos regimes, em que se impõe a garantia legal desse poder em benefício do proprietário.

Precisamente no art. 5º, XXII ao XXVI (BRASIL, 1988), está estabelecido que o direito de propriedade vigorará dependendo de algumas regras, não sendo ele um direito irrestrito, sempre devendo cumprir a função social.

Lenza (2010, p. 766) coaduna-se com essa reflexão quando ressalta que:

Esse direito não é absoluto, visto que a propriedade poderá ser desapropriada por necessidade ou utilidade pública e, desde que esteja cumprindo a sua função social, será paga justa e prévia indenização em dinheiro (art. 5º, XXIV). Por outro lado, caso a propriedade não esteja atendendo a sua função social, poderá haver a chamada desapropriação-sanção pelo Município com pagamentos em títulos da dívida pública (art. 182, § 4º, III) ou com títulos da dívida agrária, pela União Federal, para fins de reforma agrária (art. 184), não abrangendo, nesta última hipótese de desapropriação para fins de reforma agrária, a pequena e média propriedade rural assim definida em lei, e não tendo o seu proprietário outra, e a propriedade produtiva (art. 185, I e II).

Também, a esse respeito Moraes (2010, p. 32) proferiu:

Os direitos e garantias fundamentais consagrados pela Constituição Federal, portanto, não são ilimitados, uma vez que encontram seus limites nos demais direitos igualmente consagrados pela Carta Magna (Princípio da relatividade ou convivência das liberdades públicas).

A relativização do aludido direito é necessária para a convivência em harmonia, vez que se vive em uma sociedade, composta por pessoas dos mais variados gostos, prazeres, crenças e necessidades. Assim, prioriza-se o coletivo em detrimento do privado.

No sentido positivo, a propriedade confere ao titular o direito de usar, gozar e dispor da coisa e, no sentido negativo, exclui toda e qualquer ingerência alheia, protegendo-o, no exercício de seus direitos, contra turbação por parte de terceiros.

A característica dominante do ponto de vista jurídico é a exclusividade da propriedade, que impõe a todos a obrigação de respeitá-la. O poder jurídico do proprietário sobre a coisa é, em princípio, ilimitado, mas limitável. O poder completo pode ser limitado voluntariamente pelo próprio proprietário ou pela lei. As limitações

impostas pela lei visam proteger o interesse público ou justos interesses de particulares.

A corrente doutrinária civilista majoritária, como Maria Helena Diniz (2010), Kiyoshi Harada (2010) e Ivanildo Figueiredo (2010), vincula os direitos reais à natureza econômica decorrente do aproveitamento pelo homem sobre os diversos bens disponíveis. O termo contemporâneo função social da propriedade tem sua fonte nas mais remotas fontes de Direito Privado, onde se privilegia o coletivo em detrimento do individual.

Propriedade poderá ser de bens móveis ou de bens imóveis.

Conceitualmente falando, através do Código Civil (BRASIL, 2002), “São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social” (art. 82). Também, “Consideram-se móveis para os efeitos legais: as energias que tenham valor econômico, os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes e os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações” (art. 83).

Mencionado título estabelece que: “São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente” (art. 79). “Consideram-se imóveis para os efeitos legais: os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram e o direito à sucessão aberta” (art. 80). E, não perdem o caráter de imóveis: as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem (art. 81).

Ainda, institui os direitos reais sobre imóveis, como sendo: a propriedade, a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a hipoteca, a anticrese; a concessão de uso especial para fins de moradia e a concessão de direito real de uso (art. 1.225).

Diniz (2010), define os bens imóveis como aqueles que não têm possibilidade de se transportar de um lugar para o outro sem que o destrua, ou seja, são os que não podem ser removidos sem alteração de sua substância, tais como: o solo, com uma superfície, com os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores, os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

3 PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA

Na definição de De Plácido e Silva (2003, p. 1.117), a propriedade imobiliária “é a que se apresenta por bens ou coisas imóveis. Neste caso, é a que resulta dos bens de raiz, dos terrenos, dos prédios, vulgarmente também chamados simplesmente imóveis”.

Nos ensinamentos de Figueiredo (2010, p. 6), tratando-se de propriedade imóvel e tributação, fala-se que:

No campo do direito tributário e da política fiscal do Estado, a propriedade imóvel é o objeto de tributação, quando o art. 153, VI, estabelece a incidência do Imposto Territorial Rural (ITR) sobre a propriedade dessa natureza, dispondo que esse imposto “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Para os imóveis urbanos, a Constituição autoriza os Municípios (art. 156, inciso I) a instituir e arrecadar o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano (IPTU).

A partir dessa reflexão e da singela definição de bem imóvel, Eduardo Augusto (2006), Diretor de assuntos agrários do Irib e registrador imobiliário em Conchas-SP, através do parecer em que proferiu ao Instituto de Registro Imobiliário do Brasil, acerca da propriedade imobiliária, apresentou algumas oportunidades em que o Código Civil (BRASIL, 2002) reservou vários dispositivos com potencial suficiente para esclarecer o assunto.

Aludido texto legal disciplinou com tradicional rigor os direitos reais sobre bens imóveis e condicionou a aquisição desses direitos ao prévio registro público imobiliário, dispondo no art. 1.227: “Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (artigos 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código”.

A Lei nº 6.015 (BRASIL, 1973), Lei dos Registros Públicos (LRP), nos artigos 227¹, 236² e 176³, complementa algumas regras da propriedade imobiliária,

¹ Art. 227 - Todo imóvel objeto de título a ser registrado deve estar matriculado no Livro nº 2 - Registro Geral - obedecido o disposto no artigo 176.

estabelecendo os princípios informadores do sistema registral imobiliário e disciplinando a forma e o procedimento para o registro dos direitos reais. Os citados dispositivos disciplinam que todo imóvel terá que possuir uma única matrícula e toda matrícula deverá se referir a um único imóvel (Princípio da Unitariedade da Matrícula) e que na matrícula deverá haver a completa identificação do imóvel (Princípio da Especialidade Objetiva).

Os direitos reais sobre imóveis incluindo o direito de propriedade são registrados no Cartório de Registro de Imóveis.

O registro público imobiliário cuida essencialmente do registro dos direitos reais imobiliários, abrangendo desde o maior deles, a propriedade, aos demais direitos reais previstos em lei, como o usufruto e a hipoteca.

Para o Registro de Imóveis, a unidade imobiliária é a matrícula, ou seja, a “propriedade imobiliária” juridicamente constituída.

3.1 AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA

Adquiri-se a propriedade imobiliária pela mudança de titularidade. Essa transferência de propriedade poderá ser de forma onerosa ou gratuita.

A propriedade pode ser adquirida de forma originária, quando desvinculada de qualquer relação com titular anterior, não existindo relação jurídica de transmissão e de forma derivada, ocorrendo quando há relação jurídica com o antecessor, é quando há transmissão da propriedade de um sujeito a outro.

² Art. 236 - Nenhum registro poderá ser feito sem que o imóvel a que se referir esteja matriculado.

³ Art. 176 - O Livro nº 2 - Registro geral - será destinado à matrícula dos imóveis e ao registro ou averbação dos atos relacionados no artigo 167 e não atribuídos ao Livro nº 3.

§1º - A escrituração do Livro nº 2 obedecerá às seguintes normas:

I - cada imóvel terá matrícula própria, que será aberta por ocasião do primeiro registro a ser feito na vigência desta lei;

II - são requisitos da matrícula:

3) a identificação do imóvel, que será feita com indicação:

a - se rural, do código do imóvel, dos dados constantes do CCIR, da denominação e de suas características, confrontações, localização e área;

b - se urbano, de suas características e confrontações, localização, área, logradouro, nº e de sua designação cadastral, se houver.

Existe transmissão derivada tanto por ato *inter vivos*, quando a transferência se dá de um ser para outro, ou seja, de um proprietário para outro; ou *causa mortis*, na sucessão, quando o fato da morte faz com que o patrimônio do falecido transfira-se aos herdeiros (Princípio da Saisine).

O Código Civil (BRASIL, 2002) enumera de forma exemplificativa às formas de aquisição da propriedade imobiliária (artigos 1.238 a 1.259), sendo elas: por Usucapião, por Registro do Título e pela Acessão.

Farinelli (2010), em artigo publicado, descreveu que na aquisição da propriedade por títulos (compra e venda, doação, dação em pagamento, por exemplo), há a necessidade de uma forma especial para a concretização da transferência de titularidade, denominado Registro; pois, os negócios jurídicos (contratos) por si só, não são suficientes para transferir a propriedade de bens imóveis. Sem o Registro Público não há transferência da propriedade. No sistema brasileiro o contrato é instrumento, mas também não é suficiente para a aquisição da propriedade de bens imóveis.

O Registro é o complemento do ato jurídico. O título registrado gera uma força probante *juris tantum* (relativa), opera-se uma presunção relativa da propriedade, posto que na legislação pátria o registro imobiliário não é absoluto; portanto, o mesmo admite prova em contrário.

Com o registro é gerado a publicidade da transmissão da propriedade, devendo ser realizado na Circunscrição Imobiliária da situação do imóvel, ou seja, no local da situação do imóvel. Cria também, uma relação contínua do antigo proprietário com o novo, além de exigir a perfeita individualização da coisa.

Desta forma, o registro do título é essencial e obrigatório para a aquisição do direito de propriedade sobre bens imóveis transferidos entre vivos. A escritura pública é apenas a FORMA exigida pela lei. Depois dela, é essencial que se registre esse título no Cartório de Registro de Imóveis.

É essencial e obrigatório que o registrador examine o título levado a registro; podendo ele se recusar a efetuar-lo caso se lhe falem os requisitos e forma prescrita em lei. Neste caso, o apresentante não se conformando com a exigência feita, ou não a podendo satisfazer, poderá requerer a suscitação de dúvida para que o R. Juízo Corregedor Permanente possa dirimi-la, nos termos do art. 198 da Lei 6.015 (BRASIL, 1973).

São diferentes as forma de aquisição da propriedade móvel e imóvel, a lei civil, diga-se o Código Civil (BRASIL, 2002), tratou da matéria da seguinte forma: os móveis adquirem-se, em regra, pela simples tradição (art.1.267); podem ser alienados independentemente de outorga conjugal; e, os prazos de usucapião são mais curtos. Os imóveis adquirem-se pelo registro do título no Cartório de Registro de Imóveis (art.1.227); só podem ser alienados com a outorga conjugal, salvo no regime de separação absoluta (art. 1.647); os prazos de usucapião são mais longos; e, na transmissão, seja por ato *inter vivos* ou *causa mortis*, incide o imposto.

4 IMPOSTOS EM GERAL

Imposto é espécie do gênero tributo. É devido pelo contribuinte independentemente de qualquer contraprestação por parte do Estado, portanto não vinculado. Destina-se a atender as despesas gerais da administração, pelo que só pode ser exigido pela pessoa jurídica de direito público interno que tiver competência constitucional para tal.

A principal função dos impostos é a transferência monetária, objetivando ser repassada para a sustentação do Estado (e os seus órgãos) e para o benefício ao público em geral. O imposto é sempre uma pedra fundamental para o Estado, o que torna a tributação uma ferramenta-chave da política, disponível em diferentes variantes.

Segundo Carvalho (2007, p. 35) o imposto é um tributo não-vinculado à atuação do Estado, por ter o mesmo incidência num fato alheio a qualquer feito do Poder Público, coadunando com o dispositivo contido no art. 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966): “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Também na mesma linha de raciocínio, Machado (2003, p. 262) diz:

A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado. Recorde-se que a obrigação de pagar tributo, tem como fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, isto é, uma situação que basta, e é indispensável, ao nascimento dessa obrigação.

Dessas perspectivas verifica-se que o imposto é independente de qualquer contraprestação ou atuação do ente arrecadador, ele surge de um ato ou fato, necessário ou voluntário, decorrente da vida e da vontade humana.

De acordo com registros históricos pesquisados na Wikipédia, o imposto, sugui no Antigo Egito, durante a primeira dinastia do Antigo Império, o primeiro sistema de tributação conhecido, por volta de 3000 aC - 2800 aC. De dois em dois

anos, o faraó realizava uma visita em todo o reino, para realizar a cobrança de receitas fiscais aos seus súditos. Através de documentos encontrados, fala-se nos recibos de celeiros reais pela compra de cereais de calcário e de papiros. Também na Bíblia, em Gênesis (capítulo 47, versículo 24), são encontrados registros sobre o princípio da tributação.

Mais avançado, surgiu no Império Persa, em 500 aC, posteriormente adaptado para cada satrapia, um sistema fiscal regulado e sustentável, introduzido por Dario I. Às vezes havia diferentes impostos entre 30 satrapias do Império sendo que cada uma foi avaliada de acordo com sua suposta produtividade. Era de responsabilidade do sátrapa a recolha do montante devido e enviá-lo ao imperador, logo após a dedução de seus gastos. As quantidades solicitadas a partir de várias províncias deu uma imagem vívida de seu potencial econômico.

Mais tarde, na Índia, sob domínio islâmico, os governantes determinaram a cobrança do *jizya* (um imposto sobre os não-muçulmanos), a partir do século XI, sendo que este anos mais tarde foi abolido por Akbar.

Na Europa, desde o início século XVII, há vários registros de cobrança de impostos. Também, foi utilizado a tributação como percentual da produção de bens finais, durante o século XVII, em nações como a França, Holanda e Suécia.

Durante o período da Revolução Francesa, as alíquotas cobradas na Europa aumentaram drasticamente e na medida em que a guerra civil se prolongava e ficava mais cara, os governos europeus se tornaram mais centralizados e adeptos de recolhimento de impostos, tendo a Inglaterra sofrido com o maior aumento durante este período. As receitas per capita de impostos cresceram quase seis vezes ao longo do século XVIII, mas com o crescimento econômico estável houve um ônus real muito grande para cada indivíduo.

Atualmente, no Brasil, no que se refere ao imposto, exatamente, por ser um tributo desvinculado da atuação estatal, o legislador constituinte descriminou aqueles cabentes a cada entidade política para afastar os conflitos entre esses entes federados, juridicamente parificados, e ao mesmo tempo assegurou recursos financeiros próprios para o gozo de suas autonomias político-administrativas (HARADA, 2010, p. 7).

Sabbag (2010, p.377) ensina que: “A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) outorgou competências privativas à União (art. 153), sendo eles: II - Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (inciso I), IE - Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (inciso II), IR - Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (inciso III), IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados (inciso IV), IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, e Seguro ou Relativas a Tributos ou Valores Mobiliários (inciso V), ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (inciso VI) e ISGF - Imposto sobre Grandes Fortunas (inciso VII); (art. 154) Imposto Residual (inciso I) e IEG - Imposto Extraordinário de Guerra (inciso II).

Aos Estados-membros e ao Distrito Federal (art. 155), que são: ITCMD - Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de Qualquer Bens ou Direitos (inciso I), ICMS - Imposto sobre Operações Reativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (inciso II) e IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos automotores (inciso III).

E, aos Municípios (art. 156), sendo eles: IPTU - Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (inciso I), ITBI - Imposto sobre Transmissão Inter vivos, a Qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição (inciso II) e ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (inciso III).

5 IMPOSTO DE TRANSMISSÃO

O imposto de transmissão, como o próprio nome já define, diz respeito a transmissão de propriedade, seja ela móvel ou imóvel, por ato oneroso ou gratuito e tem como finalidade gerar recursos financeiros para o Poder Público, independente de contraprestação (Estados Membros, Distrito Federal e Municípios).

Antes apresentado, a Constituição de 1988, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal o ITCMD (por ato gratuito) e aos municípios o ITBI, também conhecido em alguns Estados como ITIV (a título oneroso e por atos inter vivos); retornando, nesse particular, ao sistema da Constituição de 1946 em que a transmissão de quaisquer bens corpóreos ou incorpóreos era tributada.

O sistema nacional existente é parcial, chamado de Sistema Constitucional Tributário, inserido no sistema global que é o Sistema Constitucional. A constituição Federal de 1988, disciplinou que o Imposto de Transmissão integra o Sistema Nacional, inserido no âmbito de competência impositiva dos Municípios (art. 156, II), dos Estados (art. 155, I) e do Distrito Federal (art. 147), por força do princípio da discriminação de rendas tributárias.

Em toda transmissão de bens, seja ela onerosa ou não, de bens móveis ou imóveis, é indispensável que se recolha o chamado Imposto sobre Transmissão de Bens. Este Imposto é dividido em ITBI – Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” e ITCMD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação.

Desta forma, o Imposto de Transmissão é a obrigação tributária que tem como fato gerador de toda e qualquer transmissão de bens. Valendo-se desta máxima, necessário se faz estabelecer quando se dá a transmissão do bem, a transmissão da propriedade. Referida matéria é discutida e estudada na doutrina e jurisprudência, que ora será explanada, mediante exame dos feitos de natureza tributária, indicando que é o registro imobiliário o fato gerador do dito imposto.

6 IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

6.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Para um conhecimento detalhado, julga-se ser necessário situar o imposto de transmissão em sua evolução histórica, pois impossível seria a análise de problemas jurídicos sem a observância do seu desenvolvimento através dos tempos.

Assim, descrito por Conti (1999), o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis foi instituído, no Direito Brasileiro, com o Alvará nº 3 de Junho de 1809, com a denominação de SISA.

Teve a primeira previsão constitucional em 1891, que estabelecia, em seu art. 9º, inciso 3º, como sendo de competência dos Estados. A competência desse imposto era dos Estados e englobava o “Inter Vivos” e o “Causa Mortis”.

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis foi dividido, com a Constituição de 1934: surgiu o Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” e o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis”. Continuam os impostos de competência dos Estados. Não houve mudanças significativas com o advento da Constituição Federal de 1946.

A Emenda Constitucional nº 5 de 1961, dividiu a competência dos referidos impostos. O “Inter-Vivos” passou a ser de competência dos Municípios e o “Causa Mortis” continuou de competência dos Estados. Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, o “Inter Vivos” e o “Causa Mortis” foram novamente unificados em um só imposto, com competência dos Estados.

Na promulgação da Constituição de 1988, os impostos de transmissão Inter Vivos e Causa Mortis tornaram-se impostos independentes: o Imposto de transmissão Inter Vivos (ITIV ou ITBI), nas alienações onerosas, de competência dos Municípios e o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), nas alienações não onerosas, de competência dos Estados.

Institutos, conceitos e formas de direito privados utilizados pela Constituição Federal para outorgar a competência impositiva do imposto de transmissão são vinculantes dentro do Direito Tributário.

6.2 INCIDÊNCIA

Incidência diz respeito, segundo De Plácido e Silva (2003, p. 724), a ação e efeito de incluir. Significando, também, ocorrência ou superveniência de fato, que a outro sucede. Na terminologia fiscal, a incidência quer significar pessoa que o deve pagar ou contribuir como o encargo que lhe é atribuído.

De acordo com Ataliba (2003, p. 45), “costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.

Neste sentido, pode-se extrair que é na incidência que nasce a obrigação, designadamente, no caso em tela, a obrigação de pagar o tributo (imposto), tendo como agente arrecadador o Estado (na condição de gerador de recursos) e contribuinte o obrigado pelo fato que o produziu.

Com relação às hipóteses de incidência tributária, Sabbag (2010, p. 651) comenta que:

Representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Assim, defere-se como incidência, a consequência que produz uma atividade típica, estipulada na lei, produzindo efeitos jurídicos e financeiros.

Estão compreendidas na incidência do ITIV (Imposto de Transmissão Inter Vivos ou ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) as seguintes operações de transmissões: compra e venda; dação em pagamento; permuta; arrematação, a adjudicação e a remição; excesso oneroso em bens imóveis na divisão de patrimônio comum ou partilhado, em virtude de dissolução da sociedade conjugal por separação judicial ou divórcio, de sucessão e de extinção de condomínio ou sociedade de fato; a instituição de usufruto convencional sobre bem imóvel e sua extinção por consolidação na pessoa do nu proprietário; instituição de direito real de uso e de superfície; cessão de direitos do arrematante ou

adjudicatário; a cessão onerosa de direitos à sucessão; qualquer ato judicial ou extrajudicial “inter vivos” que importe ou se resolva em transmissão onerosa de imóveis ou direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia.

Não há incidência do imposto de transmissão na usucapião, por não haver a dita transmissão de propriedade, sendo esta adquirida de forma originária. Sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal decidiu:

EMENTA: IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS. ALCANCE DAS REGRAS DOS ARTS. 23, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E 35 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. USUCAPIÃO. A ocupação qualificada e continuada que gera o usucapião não importa em transmissão da propriedade do bem. A legislação tributária é vedada “alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado” (art. 110 do CTN). Registro da sentença de usucapião sem pagamento do imposto de transmissão. Recurso provido, declarando-se inconstitucional a letra 'h', do inc. i, do art. 1, da lei n. 5.384, de 27.12.66, do Estado de Rio Grande do Sul. (RE 94.580/RS, Pleno, rel. Min. Djaci Falcão, j. 30-08-1984).

Com base no referido julgamento, entendendo-se que o imposto estudado refere-se à transferência de titularidade de um proprietário para outro, há que se entender da impossibilidade de sua incidência, posto que, na usucapião não há proprietário anterior e sim aquele que se encontra na posse do imóvel, o possessor, que requer para si, através de uma declaração judicial, para torná-lo proprietário.

6.3 COMPETÊNCIA

O imposto de transmissão, baseado nos artigos 155 e 156 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), poderá ser de arrecadado tanto pelos Estados Membros e Distrito Federal, como pelos Municípios, designando alçada distinta para cada um deles.

Sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, o ITCMD (art. 155, I, da CF) (BRASIL, 1988), relativamente a bens imóveis e respectivos direitos (art. 155, § 1º, I, da CF) (BRASIL, 1988), será de competência dos Estados e do Distrito Federal, da situação do bem, e a bens móveis, títulos e

créditos (art. 155, § 1º, II, da CF) (BRASIL, 1988), compete ao Estado ou ao Distrito Federal onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador.

Já da competência dos Municípios, incide sobre transmissão "inter vivos" (ITBI ou ITIV), 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 (art. 156, II, da CF) (BRASIL, 1988);

Terá exceção, ou seja, o imposto de transmissão não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (art. 156, § 2º, I, da CF) (BRASIL, 1988).

6.4 CONTRIBUINTE

O responsável pelo pagamento do imposto é o adquirente do bem ou direito. Nessa linha, são contribuintes: na compra e venda, o adquirente; na doação, o donatário ou doador; na herança, o herdeiro ou legatário; e assim por diante.

Machado (2003, p. 324) assevera que: “Na ausência de dispositivo constitucional a respeito, o legislador da entidade tributante tem relativa liberdade para definir o contribuinte desse imposto”.

É importante ressaltar a exposição de Harada (2010, p. 143):

A maioria das legislações municipais optou pela eleição do comprador como contribuinte do ITBI nas operações de compra e venda de bens imóveis, e eleição do cedente em relação à cessão de direitos a eles relativos. O legislador tributário seguiu a tradição da legislação civil. O Código Civil imputa ao adquirente as despesas da escritura, e ao vendedor as de tradição, na ausência de pacto em contrário (art. 1.129). Outrossim, o art. 862, na ausência de convenção em contrário, atribui ao adquirente as despesas da transcrição dos títulos de transmissão da propriedade e ao devedor as da inscrição do ônus real.

Essa definição de contribuinte do ITBI não tem muita relevância jurídica, posto que se trata de fato gerador que tem acento em um

contrato bilateral. Na prática, tem sua importância à medida que previne discussões acerca da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Porém, em última análise, o imposto acaba sendo pago de fato pela parte que maior interesse tiver na consumação do negócio. Em relação às despesas de registro da escritura aquisitiva, na falta de convenção, o imposto deverá ser pago por quem tiver interesse nesse registro, ou seja, pelo comprador nas hipóteses em que a legislação do Município tenha eleito o aspecto temporal do fato gerador do ITBI para o momento da transmissão imobiliária que se dá com o registro do título de transferência. A maioria dos Municípios, dentre os quais, o da Capital do Estado de São Paulo, exige o pagamento do imposto no ato da lavratura da escritura de compra e venda, contrariando a própria conceituação constitucional do imposto que incide sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis. Ora, transmissão da propriedade imobiliária, nos termos do art. 1.245 do CC, só se opera com o registro do título de transferência no Registro de Imóveis competente.

Pelo exposto, apesar da irrelevância em se conhecer o contribuinte, torna-se necessário saber o responsável pela obrigação, para evitar sonegação e posteriores litígios e demandas judiciais.

6.5 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é um dos aspectos quantitativos do fato gerador e será fixada pela lei da entidade competente para instituí-lo, que será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou o valor declarado no instrumento de transmissão, sendo que, o valor venal dos direitos reais corresponde a 70% (setenta por cento) do valor venal do imóvel e o valor da propriedade nua corresponde a 30% (trinta por cento) do valor venal do imóvel.

O art. 38 do CTN (BRASIL, 1966), diz que: “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Em princípio, o ITCMD será calculado com base no valor de mercado do bem objeto da transmissão. Sendo *causa mortis*, o cálculo é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação, verificando a alíquota vigente na data da abertura da sucessão.

O Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI ou ITIV - tem como base de cálculo o valor venal e é idêntica a do Imposto Predial e Territorial Urbano -

IPTU, como prescreve os artigos 33 e 38 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Dos expostos artigos, conclui-se que a base de cálculo do Imposto de transmissão é a mesma do Imposto Predial e Territorial Urbano, portanto, claro está que na avaliação do ITBI ou ITIV, há que se levar em consideração o valor atribuído no IPTU, como valor venal, que é o parâmetro que se está buscando.

O valor venal tem sido uma constante de discórdias entre o contribuinte e o fisco. Vários municípios, com o propósito de arrecadar sempre mais, exorbitam dita avaliação e assim distorce a real instituição do tributo. Desta forma, necessário se faz estabelecer critérios rigidamente tipificados em lei municipal, que tragam a necessária vinculação ao procedimento administrativo tendente a determinar o valor devido a título de IPTU e ITBI.

Não é cabível que a Administração Fazendária Municipal imponha um valor venal de ITBI para o contribuinte que seja superior ao valor venal para fins de IPTU. A administração ou qualquer outra entidade não podem dar um entendimento discricionário a essa base de cálculo.

Assim sendo, salienta-se o que diz Harada (2010, p. 146):

E para aqueles que defendem a tese de que a base de cálculo do ITBI deve corresponder ao valor da efetiva transação imobiliária e cada hipótese concreta, é o caso de indagar: como fica na hipótese de venda a um parente ou a uma pessoa amiga por um valor notoriamente inferior ao do mercado? O fisco do Município de São Paulo, que costuma apegar-se a essa tese, certamente diria que nesse caso deve-se abrir uma exceção. O que estamos pretendendo explicar é que deve-se afastar a dose de subjetivismo do agente fiscal na apuração do valor venal, o qual deve resultar exclusivamente do critério legal preestabelecido. É o que impõem o princípio da legalidade tributária e o princípio da segurança jurídica.

Assim, diante do apresentado, seria uma forma justa e legal, condizente com os princípios balizadores do direito, tomar-se como base de cálculo do imposto, com o próprio nome já diz, o valor da transação, ou seja, o valor da compra e venda, o valor da aquisição, o valor venal.

A propósito, o STJ apreciou sobre a base de cálculo nos seguintes casos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ITBI. ARREMATACÃO JUDICIAL. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA ARREMATACÃO E NÃO O VENAL. PRECEDENTE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL DEMONSTRADO. DIREITO LOCAL. SÚMULA 280 DO STF. OMISSÃO – ART. 535, CPC. INOCORRÊNCIA. RECURSO PROVIDO PELA ALÍNEA "C". 1. A arrematação representa a aquisição do bem alienado judicialmente, considerando-se como base de cálculo do ITBI aquele alcançado na hasta pública. (Precedentes: (REsp 863.893/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ 07/11/2006; e REsp 2.525/PR, Rel. Ministro ARMANDO ROLEMBERG, PRIMEIRA TURMA, DJ 25/06/1990). (RE 1.188.655/RS (20100061696-9), 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 20-05-2010)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. SEPARAÇÃO. PARTILHA DE BENS. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO IMÓVEL. LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL 197/89. DIREITO LOCAL. SÚMULA 280 DO STF. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283/STF. 1. A pretensão recursal ora deduzida funda-se em lei local (art. 14 da Lei Complementar 197/1989), que, segundo o recorrente, permite a cobrança do ITBI somente pelo valor venal do imóvel, sem a exclusão das dívidas ou gravames atrelados ao bem (financiamento habitacional). 2. É inviável conhecer do pedido fulcrado em legislação local. Inteligência da Súmula 280/STF. 3. Ademais, o diploma local sustentado (art. 14 da Lei Complementar 197/1989) foi declarado inconstitucional pelo Órgão especial do Tribunal de Justiça estadual (incidente 700005713862). É cediço que não compete ao STJ, em instância excepcional, conhecer de matéria constitucional. 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1.252.114/RS, 1ª T., rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 02/12/2010)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR DE MERCADO. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO PELO FISCO. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem extinguiu a Execução Fiscal por entender que a base de cálculo do ITBI deve coincidir com a do IPTU, o que foi observado pelo contribuinte. 2. A base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado. Precedentes do STJ. 3. Afastada a premissa em que se fundou o acórdão recorrido, os autos devem retornar à origem para que o Tribunal aprecie se o Fisco, ao lançar o ITBI, adotou o valor de mercado. 4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no Ag 1.120.905/SP, 2ª T., rel. Min. Herman Benjamin, j. 08-09-2009)

Os julgamentos acima confirmam a base de cálculo do ITIV ou ITBI como valor venal, valor do IPTU, valor na negociação, valor da arrematação, ou seja, o valor real da alienação, da transmissão da propriedade.

Outro ponto que se deve observar, é que não há possibilidade de progressividade na alíquota para pagamento do Imposto de Transmissão, visto que referido imposto já admite a capacidade contributiva do contribuinte. É o que diz o Supremo Tribunal Federal em julgamento:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. - R.E. conhecido e provido (RE 234.105/SP, rel. Min. Carlos Velloso, j. 08-04-1999)

EMENTA: IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS DE BENS IMÓVEIS - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - INCONSTITUCIONALIDADE -VERBETE Nº 656 DA SÚMULA DO SUPREMO. 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. (RE 346.829/MG, 1ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 08-02-2011)

A alíquota será fixada livremente respeitando o limite máximo de 8%, atribuição do município (órgão arrecadador). O imposto é exigido quando do registro do título de transmissão no Registro de Imóveis da situação do bem.

O Fato Gerador do Imposto de Transmissão é a transferência, a título oneroso ou gratuito, de propriedade, domínio útil, direitos reais (com exceção das garantias) sobre os bens imóveis.

7 FATO GERADOR

O fato gerador, para Amílcar de Araújo Falcão (1977, p. 26), “é uma expressão utilizada em Direito tributário que representa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.

Para Sabbag (2010, p. 651), o fato gerador “carcteriza-se pela concretização do arquítipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de “fato”. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou *fato jurígeno*”.

Segundo Ataliba, citado por Sabbag (2010, p. 652), “fato gerador ou “fato imponible”, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”.

Carvalho (2007, p. 273) analisa a expressão “fato gerador”, recorrendo a origem, diversas acepções e terminologias para o vocábulo, como se vê:

Várias locuções têm sido sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário, para bem designar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal. Fala-se em *situação-base*, *pressuposto de fato do tributo*, *suporte fáctico*, *fato imponible*, *hipótese de incidência*, *fato gerador*, etc. Entre nós, esta última expressão granjeou quase que total acolhida, certamente pela influência de conhecido artigo do publicista frandês Gaston Jeze, traduzido para o português e publicado na *RDA*. E, seu v. 2. Tal foi a acústica obtida por essa terminologia, que muitos passaram a crer tratar-se até de particularidade do Direito Tributário.

Os artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), apresenta o fato gerador. O artigo 114 estabelece: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. O artigo 115 diz: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

O artigo 35 do CTN (BRASIL, 1966) institui que o fato gerador do Imposto de Transmissão de bens imóveis está definido, nos seguintes termos:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, como definidos na lei civil;

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

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores.

É de suma importância estabelecer o momento em que ocorre a transmissão da propriedade para efeitos de incidência do fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis. A questão é bastante controvertida.

A divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o tema resume-se, basicamente, em dois posicionamentos: o primeiro, considerando como fato gerador do imposto o registro da escritura de compra e venda no registro imobiliário; e o segundo, reputando a ocorrência do fato gerador no momento em que se efetua a escritura definitiva do negócio jurídico, como título hábil à transmissão da propriedade.

Pede-se inferir, com Carvalho (2007, p. 297) que:

A eleição do momento adequado para a realização do fato jurídico tributário se faz no plano das elaborações legislativas. É aquela entidade que designamos, por um processo de abstração lógica, de critério temporal da hipótese, isto é, o conjunto de elementos que nos habilitam a identificar a condição que atua sobre determinado evento, subordinando-o no tempo. Tal critério, ao lado do espacial e do material, dá compostura à hipótese tributária, esboçada como a conjugação de diretrizes que nos facultam individualizar fatos que, acontecidos no campo das realidades tangíveis, suscitam o nascimento das relações jurídico-tributárias.

Pelo visto, é indiscutível o valor em se conhecer o lapso temporal, pois nele nasce à origem, a ocorrência, para incidência do imposto, do fato gerador, necessário ao presente estudo, configurando a obrigação tributária.

Obrigação que é apurada pela relação jurídica em virtude da qual uma ou mais pessoas determinadas devem, em favor de outra ou de outras, uma prestação de caráter patrimonial. Em outras palavras, a obrigação é o vínculo jurídico temporário pelo qual a parte credora pode exigir da parte devedora uma prestação patrimonial.

7.1 REGISTRO IMOBILIÁRIO

Dominante na doutrina e jurisprudência, considera-se que o fato gerador do imposto, à luz do dispositivo constitucional, é a transmissão da propriedade imóvel, que no direito civil pátrio, art. 1.245 do Código Civil (BRASIL, 2002), somente se dá com o Registro Imobiliário dos títulos translativos da propriedade.

Em trabalho publicado sobre o assunto, Maria Cristina Slaibi aponta vários dispositivos legais que confirmam a referida tese, o primeiro deles é o art. 146, II e III da Constituição (BRASIL, 1988), que atribuiu competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de impostos, definindo os respectivos fatos geradores.

Em seguida, assinala o Decreto-lei Federal nº 406 (BRASIL, 1968), recepcionado com natureza de lei complementar, remete expressamente ao Código Civil o conceito de transmissão de bens imóveis para a fixação do fato gerador do imposto.

Também, os arts. 109 e 110 do CTN - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), indicam que o fato gerador do ITBI ocorre com a transcrição do título no registro imobiliário, ao expressamente remeterem ao direito privado a definição dos conceitos postos nos dispositivos constitucionais, como, por exemplo, aquele que previu a instituição do ITBI pelos Municípios.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

No art. 1.277 do Código Civil (BRASIL, 2002), anteriormente apresentado, foi estabelecido como um dos meios aquisitivos da propriedade imóvel o assento do

título de transferência no Registro Imobiliário competente⁴, declarando que estão sujeitos ao registro no Cartório Imobiliário os títulos translativos da propriedade imóvel por ato inter vivos, onerosos ou gratuitos.

O Superior Tribunal de Justiça preleciona no mesmo sentido:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL – ALEGAÇÃO GENÉRICA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC - SÚMULA 284/STF – JULGAMENTO EXTRA PETITA – NÃO-OCORRÊNCIA – TRIBUTÁRIO – ITBI – PROMESSA DE COMPRA E VENDA – FATO GERADOR – NÃO-INCIDÊNCIA – PRECEDENTES. 1. O recorrente limitou-se a alegar, genericamente, ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido. Incidência da Súmula 284/STF. 2. Não houve julgamento "extra petita" pelo Tribunal de origem, pois cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto. 3. Na hipótese dos autos, a Corte de origem firmou entendimento assente na jurisprudência no sentido de que a promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel não é fato gerador de ITBI. Precedentes. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 982.625/RJ (2007/0204947-8), 2ª T., rel. Min. Humberto Martins, j. 03-06-2008)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRETENSÃO DE REEXAME DE MATÉRIA DE MÉRITO (TRIBUTÁRIO. ITBI. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS E PROGRESSIVIDADE. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA RESCINDIDA). INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS DO ART. 535, E INCISOS, DO CPC. 1. Assentando o aresto recorrido que: "*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*", revela-se nítido o caráter infringente dos embargos. 2. Deveras, é cediço que inócuentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, não há como prosperar o inconformismo, cujo real objetivo é a pretensão de reformar o *decisum* no que pertine à admissibilidade do recurso especial, ao aduzir a incidência da Súmula n.º 211/STJ, questão esta ultrapassada posto analisado o mérito recursal, o que é inviável de ser revisado em sede de embargos de declaração, dentro dos estreitos limites previstos no artigo 535 do CPC. 3. Embargos de declaração rejeitados.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por

⁴ Lei 6.015/73, art. 169; Lei nº 7.433/85; STF, Súmula 74 e 139.

unanimidade, rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator. (EDcl no AgRg no AgRg no RE nº 764.808/MG (2005/0110886-6), rel. Min. Luiz Fux, j. 16-08-2007)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. I - Consoante se depreende do julgado do Tribunal de origem, a hipótese dos autos é de transferência de bem imóvel a sociedade, para integralizar cota do capital social, não sendo caso de cessão de direitos referente a transmissão. II - Verifica-se que o acórdão vergastado está em consonância com o entendimento assentado por esta Corte, que em diversas oportunidades já se manifestou no sentido de que o fato gerador do ITBI só se aperfeiçoa com o registro da transmissão do bem imóvel. Precedentes: AgRg no Ag nº 448.245/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 09/12/2002, REsp nº 253.364/DF, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 16/04/2001 e RMS nº 10.650/DF, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 04/09/2000. III - Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 798794/SP (2005/0192200-4), 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 14-02-2006)

É nítido o posicionamento do STJ em afirmar que só há a incidência do imposto de transmissão quando houver a possibilidade do registro imobiliário. Em não existindo registro, não existirá a dita transferência de propriedade.

7.2 CONTRATO - ESCRITURA

Há como entendimento, ainda que pequeno, que considera como fato gerador do imposto o Contrato (Escritura de Compra e Venda) por ser o documento que materializa o acordo de vontades entre as partes, o objeto do negócio jurídico firmado; portanto momento em que haveria a incidência do imposto.

O órgão arrecadador, como forma de justificar a cobrança, invoca a natureza compulsória do tributo (art. 3º do CTN), visto a inexistência do prazo para a sua efetivação e a inclusão, no art. 156, II do dispositivo constitucional (BRASIL, 1988), da expressão “a qualquer título”, também vislumbrado no trabalho de Maria Cristina Slaibi.

O art. 20 da Lei nº 1.348 (RIO DE JANEIRO, 1988), considera como fato gerador do ITBI a quitação do preço acordado na promessa de compra e venda,

contando-se a partir daí o prazo de 30 dias para o pagamento do imposto, sob pena de aplicação de multa ao contribuinte *ex vi* de seu § 3º:

O promitente comprador e o promitente cessionário, na hipótese de haver quitação contratual, ficam obrigados a apresentar à repartição fazendária o respectivo título, acompanhado da prova de pagamento do imposto, efetuado na forma do caput deste artigo, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data prevista no instrumento para o efetivo pagamento total do preço, sob pena de aplicação da multa prevista no art. 23, inciso IV, desta lei, sem prejuízo das demais penalidades cabíveis.

Comungando neste curso minoritário, Pinto Júnior (2007), em artigo publicado, defende a incidência do ITIV, nas transmissões entre vivos das cessões de direitos aquisitivos, conforme se verifica o item (3) do texto abaixo:

Para Considerados os limites constitucionais e legais, pode-se afirmar que o fato gerador do ITBI é transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso, (1) da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil, (2) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia e (3) cessão de direitos relativos às referidas transmissões. Bens imóveis são aqueles de que trata o artigo 79 do CC: *...o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente*. Direitos reais são aqueles relacionados pelo 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*. Levando em conta o ITBI, a cessão de direitos, na prática, equipara-se à transmissão.

Contrariando todo o ordenamento constitucional, não há a menor possibilidade de tal entendimento, para fixar como fato gerador do imposto a quitação do preço acordado na escritura, ainda não registrada, por não gerar esta a transmissão da propriedade, como anteriormente discorrido.

Discorrendo a respeito do momento do recolhimento do ITBI, SABBAG (2010, p. 983) apresenta a exigência daquele na lavratura da escritura de alienação imobiliária, como se vê:

O recolhimento, portanto, ocorre em momento anterior ao fato gerador, uma vez que a transmissão da propriedade dar-se-á em momento ulterior, mediante a transcrição do documento competente no Registro de Imóveis. Há quem sustente, todavia, que não se trata

de antecipação do fato gerador, pois o Registro seria o último de uma série de atos, já existindo consenso pleno entre as partes, autorizando a recolha do ITBI. Portanto, tirante as discussões acerca do momento do recolhimento, afirma-se, categoricamente, que o fato gerador dar-se-á com o Registro Imobiliário, consoante os dizeres consubstanciados no art. 530 do CC.

Verifica-se a colocação errônea do pagamento do ITBI, antecedente a lavratura das Escritura Públicas de Alienação de Imóveis, prática costumeira nos tabelionatos, por imposição do órgão arrecadador.

8 DA AQUISIÇÃO POR REGISTRO DO TÍTULO

O Código Civil (BRASIL, 2002), vigente a partir de 1 de janeiro de 2003, ao descrever a aquisição pelo Registro do Título, enumera na Seção II, nos 1.245 a 1.247:

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.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Art. 1.246. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo.

Art. 1.247. Se o teor do registro não exprimir a verdade, poderá o interessado reclamar que se retifique ou anule.

Parágrafo único. Cancelado o registro, poderá o proprietário reivindicar o imóvel, independentemente da boa-fé ou do título do terceiro adquirente.

Desta forma, segundo a legislação elencada, a aquisição da propriedade imóvel pelo registro do título é a transferência entre vivos da propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis competente. Enquanto não se registrar o título, o vendedor, ou proprietário, continua a ser havido como dono do imóvel. O registro torna-se eficaz na ocasião da prenotação, quando o título é apresentado ao registrador.

Nas lições de Diniz (2010, p. 59):

O objetivo precípua do registro de imóveis é a obtenção da aquisição da propriedade *inter vivos*, pois o contrato, a título oneroso ou gratuito, apenas produzirá efeitos pessoais ou obrigacionais. Assim sendo, somente a intervenção estatal, realizada pelo oficial do Cartório Imobiliário, conferirá direitos reais, a partir da data em que fizer o assentamento do imóvel. Antes do registro, o alienante continuará a ser o proprietário e responderá pelos encargos do prédio. Na acessão e na usucapião, convém repetir, a exigência do registro diz respeito tão somente à disponibilidade do bem de raiz. Na sucessão hereditária, como já salientamos, a propriedade do sucessor independe de registro, mas este terá obrigatoriedade para pôr termo ao estado de indivisão, para assegurar a

disponibilidade do imóvel e para manter o princípio da continuidade dos registros sucessivos.

Para constituir direito real e estabelecer a mudança de titularidade, devem ser registradas as sentenças proferidas em ações divisórias, inventários, partilhas, as sentenças que adjudicarem bens de raiz em pagamentos de dívidas de herança, as sentenças de separação, nulidade e anulação de casamento quando houver imóveis na partilha e sentença proferida em ação de usucapião, bem como qualquer sentença, transitada em julgado, que transmita, total ou parcialmente a propriedade de um bem imóvel.

Como anteriormente visto, o sistema brasileiro de aquisição da propriedade imóvel gera apenas uma presunção *iuris tantum*, ou seja, presunção relativa, se aproximando do modelo alemão, porém de forma mitigada.

O contrato é instrumento, mas não é suficiente para a aquisição da propriedade. Faz-se necessária, outrossim, a transcrição do título aquisitivo para que se efetive a transmissão da propriedade.

Os artigos 1.245 a 1.247 do Código Civil (BRASIL, 2002) tratou o assunto, consoante se extrai:

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.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Art. 1.246. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo.

Art. 1.247. Se o teor do registro não exprimir a verdade, poderá o interessado reclamar que se retifique ou anule.

Parágrafo único. Cancelado o registro, poderá o proprietário reivindicar o imóvel, independentemente da boa-fé ou do título do terceiro adquirente.

A importância do registro imobiliário se perfaz no efeito constitutivo, pois sem ele o direito real sobre coisa e o direito de propriedade, advindos da transmissão, não nasceriam. Também, serão encontrados outros efeitos ao registro

de imóveis, como: a Publicidade, a Legalidade, a Força probante, a Continuidade, a Prioridade, a Especialidade, a Disponibilidade, a Instância e a Tipicidade.

No Registro de Imóveis serão feitos o registro e a averbação dos títulos ou atos constitutivos, declaratórios, translativos e extintivos de direitos reais sobre imóveis reconhecidos em lei, *inter vivos* ou *mortis causa*, quer para sua constituição, transferência e extinção, quer para sua validade em relação a terceiros, quer para a sua disponibilidade⁵.

⁵ CC, art. 856 a 862; DL 807/99; LRP, art. 167.

9 DOS DIREITOS AQUISITIVOS

Como um direito fundamental, o direito de propriedade, também os direitos aquisitivos, gerados nos instrumentos particulares e nas cessões, têm amparo na legislação nacional, como se ver no art. 221 do Código Civil (BRASIL, 2002):

O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Nos negócios imobiliários, os direitos aquisitivos aparecem no momento em que alguém adquirir um direito sobre determinada coisa. Geralmente se dá quando da formalização da cessão, do compromisso de compra e venda e ainda, da compra e venda não registrada.

O artigo 1.228 do Código Civil (BRASIL, 2002) dispõe que: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. Assim, o direito de alienação do imóvel é exclusivo do proprietário, não produzindo eficácia jurídica e não constitui direito real quando feita pessoa alheia como vendedor.

Os direitos aquisitivos gerados nas cessões e nos compromisso de compra e venda, são de natureza meramente obrigacionais, chamados direitos pessoais, que não podem ser confundidos com direitos reais gerados quando do registro imobiliário.

10 DAS CESSÕES DE DIREITOS AQUISITIVOS

Ceder é transferir, traspassar; trata-se de dar algo que é seu. Direito, neste caso, é uma prerrogativa, um poder. A Cessão é o instrumento onde uma pessoa, física ou jurídica, cede para outra algum direito sobre determinada coisa. Esta cessão pode ser de vários tipos, entre elas a de direitos aquisitivos ou hereditários.

Sobre o assunto Sabbag (2010, p. 980) discorre:

A cessão de direitos pode ser feita por meio de sentença judicial, de lei, ou de livre acordo entre cedente (aquele que cede) e cessionário (aquele que recebe). Será a cessão de direitos fato gerador do ITBI quando possuir o timbre de *transmissão de propriedade*, com a efetiva traslação jurídica da propriedade do bem. Portanto, há de se frisar que um mero “contrato de Gaveta” não tem o condão de ensejar o ITBI, por não materializar o fato gerador do tributo, que somente ocorre como o *registro da escritura definitiva* em Cartório. São, portanto, enquadrados como fatos geradores do indigitado gravame aqueles atos que podem levar a pessoa que os recebe à aquisição do imóvel, equivalendo, portanto, à própria transmissão do bem.

O Direito Aquisitivo é transferido quando o proprietário de um direito de adquirir algo cede a outro o que outrora lhe foi conferido. Uma das formas de formalizar esse negócio jurídico é através da lavratura das Escrituras de Cessões de Direitos Aquisitivos e das Promessas de Compra e Venda, com prestações e até com quitação do preço.

É feita normalmente quando o detentor do direito resolve transferir-lo antes de ser proprietário de fato. Como ainda não é proprietário (dono), pois apenas prometeu comprar ou adquiriu por cessão, só poderá ceder os direitos aquisitivos referentes a compra que efetuou.

Atualmente é muito comum ser lavrada Escritura Pública de Compra e Venda com Cessão de Direitos Aquisitivos. Trata-se do negócio jurídico onde o proprietário do imóvel (aquele em que consta como dono no registro de imóveis), promete vender o bem a outro e este, antes de transferir dito bem para sua propriedade, resolver repassar (vender) para um terceiro.

Na verdade, são dois atos distintos: o primeiro, a compra e venda do proprietário para o terceiro; e, o segundo, a cessão dos direitos aquisitivos sobre a promessa. O detentor (nesta relação, um possessor) dos direitos aquisitivos que ora repassa é chamado de interveniente anuente, pois comparece ao enlaço, concordando com a venda efetuada diretamente para o terceiro.

O art. 156, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988)⁶ tem gerado confusão pela inclusão na expressão “cessão de direitos a sua aquisição”, no caso das promessas de compra e venda, com quitação de preço, não registrada, para incidência do imposto de transmissão.

Porém, não há a menor possibilidade de sua ocorrência, visto que, na análise do disposto no Decreto-lei 58 (BRASIL, 1936) ou na Lei nº 6.766 (BRASIL, 1979) e da corrente minoritária, para configurar-se o denominado direito real de aquisição, impõe-se que a promessa de compra e venda esteja registrada, hipótese não referida na lei sob comento.

O dispositivo Constitucional, acima mencionado, apenas reproduziu a redação do art. 23, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1967), cuja competência para instituição do tributo era outorgada aos Estados e ao Distrito Federal, consoante se transcreve:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos a sua aquisição.

O inciso II do art. 156 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), de que se valem os Municípios com competência constitucional para instituir o ITBI ou ITIV e antecipar o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis, compelindo compulsoriamente o contribuinte ao pagamento do tributo, na promessa de compra e venda e na cessão de direitos aquisitivos, na verdade, foi mera reprodução do art. 23, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1967), cujo tema já fora tratado e decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

Acerca da Cessão de direitos, Machado (2003, p. 355) aduz:

⁶ 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.

Alguns Municípios definem a promessa de compra e venda como fato gerador do ITBI, e disso decorre importante implicação. Feita a promessa, consumado está o fato gerador, de sorte que acessões físicas que venham a ocorrer no imóvel, realizadas pelo promitente comprador, serão irrelevantes para a definição do imposto devido, ainda que este não tenha sido pago na época própria. Assim, se alguém faz promessa de venda de um terreno, e o promitente comprador realiza uma edificação, não pode o Município cobrar o imposto sobre o valor desta, a pretexto de que somente com o registro imobiliário da venda é que se deu a transmissão do imóvel. Para fins tributários, por opção do legislador municipal, a transmissão deu-se com a promessa. A edificação foi feita, então, em terreno próprio do construtor, e, assim, não pode ser tida como objeto da transmissão.

Muitos municípios vem exigindo o pagamento do ITBI nos instrumentos públicos ou particulares de promessa de compra e venda e nas interveniências contidas nas cessões de direitos aquisitivos, independentemente da possibilidade de ter o título o registro próprio, recaiando dito procedimento em inconstitucionalidade.

Nas lições de Kiyoshi Harada (2010), a jurisprudência dos Tribunais é pacífica no sentido da não incidência do ITBI em se tratando da transmissão de direitos aquisitivos sobre imóvel: AgRg no AI nº 603309/MG, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 23-2-2007, p. 030; AgRg nº 448245, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 9-12-2002, p. 309; REsp nº 264064, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 11-12-2000, p. 180; REsp nº 57641, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 22-5-2000, p. 91; AgRg no REsp nº 327188/DF, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 24-6-2002, p. 203.

Machado citado por Harada (2010, p. 176), preleciona:

Mesmo cuidando de promessa diz que esta é irretratável e desde logo outorga plena quitação ao promitente comprador, é razoável entender que se trata de uma compra e venda sob o rótulo falso de promessa. Os contratos não valem pelos nomes que ostentam, mas pelo que eles expressam em seu conteúdo.

O fato gerador para pagamento do imposto em tela, como a lei determina, é a transmissão da propriedade imobiliária e de direitos reais, bem como a cessão de direitos à sua aquisição. A norma instituidora do fato gerador da obrigação tributária não pode sofrer interpretação ampla, muito menos, analógica. Desta forma, o art. 1.227 do Código Civil (BRASIL, 2002) subordina a aquisição de direitos reais ao registro do respectivo título aquisitivo:

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

Poder-se-ia questionar o entendimento de que a promessa de compra e venda quitada e registrada constituiria direito real e, via de consequência, poderia ser considerada fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis. A resposta também é negativa.

O conceito proferido por Mathias e Daneluzzi (2008, p. 93), extrai-se:

Compromisso de compra e venda é um contrato de natureza especial em que as partes, compromitente-vendedor e promissário-comprador, obrigam-se a concluir, posteriormente, o contrato definitivo de compra e venda, reiterando neste a mesma vontade expressa no compromisso. Essa modalidade de contrato pode se apresentar sob outras denominações, como promessa de compra e venda, contrato preliminar de compra e venda e promessa bilateral de compra e venda.

O compromisso de compra e venda não transmite direitos reais. Embora o art. 1.225 do Código Civil (BRASIL, 2002), tenha dissipado antigas discussões doutrinárias, acrescentando ao rol dos direitos reais o compromisso de compra e venda, e o art. 1.227, também do Código Civil (BRASIL, 2002) tenha condicionado a aquisição dos direitos reais sobre imóveis ao registro no Cartório de Registro de Imóveis, a transmissão da propriedade ainda se opera com o registro do título hábil a transferir a propriedade, vale dizer, a Escritura Pública⁷ definitiva de compra e venda.

O Contrato de Promessa de Compra e Venda poderá, entretanto, ser registrado para constituir direitos e obrigações, é o que se extrai da obra de Rizzardo (2008, p. 133), a seguir transcrita:

Devidamente registrado, o contrato de promessa passa a constituir um direito de natureza real. O imóvel não poderá ser penhorado por dívidas do loteador, nem sequestrado, que face da oponibilidade *erga omnes*, nem vendido novamente pelo loteador. Possível ocorrer é que o titular de crédito do transmitente proponha a ação de fraude

⁷ Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

contra credores, a *actio pauliana*, se o devedor contratou já insolvente, ou reduzindo-se à insolvência por causa do negócio. Porém, ainda aí, a ação supõe o conhecimento da insolvência pelo contratante comprador. Preceituam o art. 2º, das disposições transitórias do Dec.-lei 58, e o art. 27, do Dec. 3.079, que as penhores, os arrestos e sequestros de imóveis a que se referem os mandamentos por último citados, para efeitos da apreciação da fraude de alienações posteriores, serão registradas obrigatoriamente, dependendo da prova desse procedimento o curso da ação. E como o registro do compromisso de compra e venda imuniza o lote, salvo, é óbvio, na hipótese da ação pauliana, temos de concluir que as penhoras, os arrestos e os sequestros por dívidas do proprietário vendedor abrangerão unicamente lotes não objeto de compromissos registrados. Só por dívidas do promissário comprador permitem-se a constrição judicial e a arrematação dos direitos sobre o bem compromissado.

Note-se que, mesmo havendo a possibilidade do registro, o contrato de promessa não tem o condão de transferir a propriedade, portanto não há o que se falar em pagamento do imposto de transmissão.

Também SABBAG (2010, p. 984) expõe que:

ITBI e a Promessa de Venda: a promessa particular de venda como um contrato preliminar à escritura pública (não assinada) de compra e alienação (contrato principal) não é alvo de incidência do ITBI, uma vez que é negócio não concluído; portanto, simulado.

Confirmando a não incidência do Imposto de Transmissão nas Cessões de Direitos Aquisitivos, ou seja, nas promessas de compra e venda, o Supremo Tribunal Federal proferiu em seus julgamentos:

EMENTA: COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. ATO NÃO SUJEITO A IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS. DÍVIDA SUPERADA. EMBARGOS REJEITADOS.

Indexação. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO, PROMESSA DE COMPRA E VENDA, CONTRATO DE CESSÃO, NÃO INCIDÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO INTER VIVOS. (RE 22.693, Pleno, rel. Min. Pedro Chaves, j. 22-06-1962)

EMENTA: NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE SOBRE A CESSÃO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. SEU PROVIMENTO.

Indexação. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE INTER VIVOS. CESSÃO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. DIREITO TRIBUTÁRIO INTER VIVOS. (RMS 4.353, Pleno, rel. Min. Henrique D'Ávila, j. 10-08-1959)

EMENTA: IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE SOBRE CESSÃO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. INCONSTITUCIONALIDADE.

Indexação. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO, CESSÃO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA, NÃO INCIDENCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO INTER VIVOS. (RE 22.747, Pleno, rel. Min. Luiz Galloti, j. 12-01-1959)

Também sobre a matéria, o Superior Tribunal Federal, editou a Súmula 82, aprovada na sessão plenária de 13 de dezembro de 1963: “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”.

Os direitos aquisitivos também podem ser transmitidos nas Cessões de Direitos Hereditários. O direito à sucessão aberta para os efeitos legais é considerado bem imóvel e até disposto no art. 80, II, do Código Civil (BRASIL, 2002)⁸.

A cessão de direito hereditário, que consiste na transferência que o herdeiro, legítimo ou testamentário, faz a outrem de todo quinhão hereditário, ou de parte dele, que lhe compete após a abertura da sucessão, legalmente equiparada a bem imóvel, costuma-se com a celebração do Instrumento de Cessão.

A herança é um valor patrimonial, mesmo que os bens que a constituam ainda não estejam individualizados na quota dos herdeiros, daí a possibilidade de sua transmissão por ato *inter vivos*, independentemente de estar concluído inventário.

Neste caso, sobre a incidência do ITBI, o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia julgou, conforme ementa abaixo:

EMENTA: INVENTÁRIO. TRIBUTÁRIO. ESCRITURA DE CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS. ITBI. TRANSMISSÃO IMOBILIÁRIA. FATO GERADOR NÃO CONFIGURADO. IMPOSTO INDEVIDO. O fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis é o registro imobiliário, de forma a se revelar indevida a imposição de pagamento do tributo só pelo fato da cessão de direito hereditários, ainda que realizada por meio de Escritura Pública. (AI nº 10000120000013103, Rel. Des. Roosevelt Queiroz Costa, j. 15-10-2008)

⁸ Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:
(...)
II - o direito à sucessão aberta.

Não há como registrar a cessão de direito hereditário, pois a propriedade do bem de raiz não está lançada no nome do cedente, por se encontrar ainda no nome do *de cujus*. Como não há possibilidade de registro, não há transmissão de propriedade, não há fato gerador para pagamento do imposto.

Para conclusão do negócio, o cessionário habilitar-se-á no processo de inventário, pleiteando a adjudicação do bem cedido para registrá-lo em seguida, após pagamento do imposto. Nota-se que o fato gerador do imposto não é a cessão de direito hereditário ou a adjudicação e sim o seu registro.

A escritura de cessão de direitos hereditários não pode ser acolhida para registro perante o Registro de Imóveis, pois não podem ser objeto de registro direito sobre bens não individuados. Tal entendimento tem razão simples: embora a herança passe ao herdeiro desde a abertura da sucessão, somente a partilha comporá seu respectivo quinhão.

11 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade pressupõe uma relação jurídica de obrigação que tem, o agente de responder por seus atos, positivos ou negativos, assumindo, assim, as consequências de suas ações. É o dever tornar efetiva determinada prestação (obrigação).

No conceito exposto pela Wikipédia, a enciclopédia livre, a responsabilidade tributária é:

Em Direito tributário, a responsabilidade tributária define quem é responsável pelo pagamento do tributo e está regulada nos art. 128 ao 138 do Código Tributário Nacional. Essa responsabilidade pode ter dois sentidos, um amplo e um restrito. No sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa (contribuinte ou não) ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária (ou seja, o pagamento de determinado tributo). No sentido restrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, do sujeito que não é contribuinte ao direito do Estado de exigir a prestação da obrigação tributária.

Em se tratando de transmissão de bens imóveis, o adquirente do imóvel é responsável pelos tributos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem. Se houver certidão de quitação dos tributos, ele não será responsável pelos débitos tributários anteriores.

Os terceiros, em determinados casos⁹, podem responder subsidiariamente pelos tributos. São eles: os pais pelos tributos devidos pelos filhos menores; os tutores e curadores; administradores de bens de terceiros; o inventariante; o síndico e o comissário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários pelos atos praticados por eles; e, os sócios, nos casos de liquidação da sociedade.

⁹ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Sobre a responsabilidade solidária e apreciando o imposto estudado, conforme exposto anteriormente, na transmissão da propriedade, pelo aspecto temporal do fato gerador, a sua incidência recaindo no momento do registro do título de transferência dos bens imóveis ou de direitos a eles relativos, os notários (tabeliães, escrivães) seriam pessoas absolutamente alheias à situação que configura o fato gerador da obrigação tributária, não podendo ser-lhes atribuída qualquer responsabilidade tributária à luz do que dispõe o art. 128 do CTN (BRASIL, 1966)¹⁰. Entretanto, em relação ao registrador (oficiais de registro) poderá haver essa responsabilidade solidária.

Contudo, o texto do dispositivo sob exame refere-se à responsabilidade subsidiária, pois a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, por expressa determinação contida no parágrafo único do artigo 124 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Da mesma forma vista para a responsabilidade solidária, a pessoal é igualmente tratada, observando-se, no entanto, que a responsabilidade pessoal só pode resultar de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, de contrato social ou estatutos.

A responsabilidade pessoal dos notários e registradores referente aos tributos, o art. 135 do CTN (BRASIL, 1966) dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;

Os notários e registradores devem atender às intimações escritas do fisco, prestando as informações acerca dos atos por eles praticados no exercício de suas atribuições legais, sob pena de aplicação de multa pecuniária, conforme dispuser a legislação local.

Vislumbra-se que a responsabilidade dos notários e registradores é subjetiva-direta, nos moldes impostos pelas Leis nº 6.015 (BRASIL, 1973), nº 8.935

¹⁰ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

(BRASIL, 1994) e nº 9.492 (BRASIL, 1997) e a do Estado é subsidiária, sendo este co-responsável pelos atos danosos praticados no exercício da delegação concedida aos notários e registradores.

Tem-se entendido, que as atividades exercidas pelos notários e registradores, ainda que o sejam por delegação, traz a responsabilidade objetiva do Poder Público, pelos atos praticados por seus agentes, de modo que o Estado responde pelos atos praticados pelos notários e registradores.

Apesar do art. 22 da Lei nº 8.935 (BRASIL, 1994), tenha tido o objetivo de excluir a responsabilidade do Estado, tem-se que tal responsabilidade não pode ser excluída, inerente que as atividades notariais e registrais são desenvolvidas por delegação do Poder Público, que sempre será responsável pelos atos praticados por seus delegados, ainda que tenha esse, direito de regresso contra o serventuário, ante a determinação do § 6º do art. 37 da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Harada (2010), a respeito da responsabilidade dos notários e registradores, em artigo publicado, destacou:

Existem, ainda, discussões quanto à constitucionalidade ou não das normas da legislação municipal, que impõem aos notários e oficiais de registro de imóveis uma série de obrigações acessórias, prescrevendo multas indexadas em UFGs, nas hipóteses de descumprimento. Alguns estudiosos entendem que são inconstitucionais tais disposições, porque pelo art. 22, inciso XXV é da competência privativa da União legislar sobre registros públicos. Entendemos, no entanto, que não se trata de legislar sobre registros públicos, mas se estatuir obrigações acessórias. A entidade política competente para instituir determinado imposto tem competência, também, para estabelecer normas impondo, a terceiros relacionados com o contribuinte, a prática de ato ou a sua abstenção no interesse da fiscalização e da arrecadação desse imposto. As chamadas "guias de sisa", por exemplo, tem sido transcritas pelos notários em geral sem que, até hoje, ninguém tivesse questionado a sua exigência. As obrigações acessórias podem ser impostas pelo poder tributante inclusive em relação às entidades imunes.

No Estado brasileiro, a não obediência do contribuinte a referida responsabilidade pode gerar sanções graves, que incluem o confisco de seus bens e até prisão.

12 CONCLUSÃO

A abordagem fez-se necessária uma incursão em diversos ramos do Direito, especialmente do Direito Civil, Constitucional e Tributário, bem como o estudo, ainda que breve, do direito comparado.

A propriedade, reconhecida constitucionalmente como um direito humano, impõe a todos a obrigação de respeitá-la. No sistema brasileiro, a aquisição da propriedade imobiliária se transfere com o registro, não bastando o simples acordo de vontades, baseado na premissa de que, com o registro imobiliário, estará sendo alcançado o efeito *erga omnes*, tornando o negócio jurídico público e oponível perante terceiros.

O imposto, tido como uma transferência monetária do contribuinte para o Estado, serve para sustentação deste e para o benefício ao público em geral. Nas transações de transferências imobiliárias há incidência de imposto, tido este como ITIV ou ITBI.

O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis e o momento de sua ocorrência, analisado na doutrina e jurisprudência, apesar de divergente sobre os direitos aquisitivos advindos das promessas de compra e venda com quitação do preço e cessões, que sobrevêm apenas direito obrigacional, só se dará com o registro imobiliário do título de domínio, não tendo, portanto, possibilidade jurídica desses institutos, insertos no art. 156, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), mesmo que registrada, constitua direito real e, conseqüentemente, poder ser considerado fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal destaca que somente o Registro Imobiliário constitui fato gerador do imposto de transmissão, declarando inconstitucional qualquer legislação estadual referente a compromisso de compra e venda e a cessão de direitos aquisitivos como fato gerador do ITBI ou ITIV.

Assim, no vigente ordenamento jurídico brasileiro, a transmissão da propriedade exclusivamente ocorre com a transcrição do título aquisitivo no registro imobiliário, admitindo serem inconstitucionais as normas estaduais que de algum modo indiquem como fato gerador do imposto as cessões de direitos aquisitivos.

Os direitos aquisitivos oriundos das cessões de direitos aquisitivos, dos compromissos e das promessas de compra e venda, dada a sua natureza de contratos preliminares no direito privado brasileiro, não constituem meios idôneos à transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, sendo, portanto, inconstitucional a norma que os erige em fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.

É destaque a importância do momento em que ocorre a transmissão da propriedade para efeitos de incidência do fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis. O tema estudado é relevante, inclusive para que se possa afastar possíveis tipificação penal ao contribuinte, sendo ele visto como responsável pela obrigação tributária, como obrigado, terceiro (subsidiário) ou solidário.

O compromisso e as promessas de compra e venda e as cessões de direitos aquisitivos, dada a sua natureza de contratos preliminares no direito privado brasileiro, não constituem meios idôneos à transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, sendo, portanto, inconstitucional a norma que os erige em fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Inexistindo fato gerador do imposto de transmissão (obrigação principal), não há também que se falar em pena pecuniária, que lhe é acessória.

É destaque a importância do momento em que ocorre a transmissão da propriedade para efeitos de incidência do fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis. O tema estudado é de suma importância, inclusive para que se possa afastar eventual repercussão criminal na vida do contribuinte.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

AUGUSTO, Eduardo Agostinho Arruda. **Parecer ao Instituto de Registro Imobiliário do Brasil**. Disponível em <http://www.educartorio.com.br/docs_Ilseminario/ConceitodelMovelRuralparaGeorrefereciamento_EduardoAugusto.pdf>. Acesso em 14 ago. 2011.

BALBINO FILHO, Nicolau. **Registro de Imóveis**: 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

BRANDELLI, Leonardo. **Teoria geral do direito notarial**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. 8 ed. Brasília: Senado, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 13 mai. 2011.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 01 mar. 2011.

BRASIL. **LEI Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em 13 mai. 2011.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno**. Tributário. Recurso Extraordinário nº 234105 / SP. Adolfo Carlos Canan e Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. 08 abr. 1999. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 14 ago. 2011.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=incid%EAncia+do+imposto+de+transmiss%E3o%28PLENO%2ESESS%2E%29&pagina=5&base=baseAcordaos>> Acesso em 23 mai. 2011.

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

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

CONTI, José Maurício. **O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 36, 1 nov. 1999. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1401>>. Acesso em: 14 ago. 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 3º volume: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 23. ed. ver. e atual. de acordo com a Reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Sistema de registro de imóveis**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977.

FARINELLI, Jéssica Ramos. **Modos de Aquisição da Propriedade imobiliária**. Disponível em <<http://www.infoescola.com/direito/modos-de-aquisicao-da-propriedade-imobiliaria/>>. Acesso em 14 ago. 2011.

FIGUEIREDO, Ivanildo. **Direito Imobiliário**. São Paulo: Atlas, 2010.

FOLLMER, Juliana. **A atividade notarial e registral como delegação do poder público**. Porto Alegre: Norton Editor, 2004.

GOMES, Orlando. **Direito reais**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI)**. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 40, 1 mar. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1400>>. Acesso em: 14 ago. 2011.

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

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LOURERO FILHO, Lair da Silva. **Notas e registros públicos**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Cruso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MATHIAS, Maria Ligia Coelho; DANELUZZI, Maria Helena Marques Braceiro. **Direito civil: contratos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MELO, Omar Augusto Leite. **Identidade obrigatória entre as bases de cálculo do IPTU e do ITBI**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 642, 11 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6580>>. Acesso em: 21 jun. 2011.

MORAIS, Alexandre de. **Direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010

NERY JUNIOR, Nelson. **Código Civil Comentado**. 6. ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

PINTO JR, Moacyr. **O fato gerador do ITBI**. Disponível em <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3635/O-fato-gerador-do-ITBI>>. Acesso em 30 mai. 2011

RIBEIRO, Juliana de Oliveira Xavier. **Direito notarial e registral**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

RIZZARDO, Arnaldo. **Promessa de compra e venda e parcelamento do solo urbano**. 7. ed. rev., e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, De Plácido e – **Vocabulário Jurídico** / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, Franciny Beatriz Abreu de Figueiredo e. **Prática de Registro de Imóveis**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SLAIBI, Maria Cristina Barros Gutiérrez. **Fato Gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis no Sistema Brasileiro**. Disponível em

<http://www.nagib.net/variedades_artigos_texto.asp?tipo=19&area=3&id=231>.
Acesso em 23 mai. 2011.

WALD, Arnold. **Direito civil**. Vol. 2: direito das obrigações e teoria geral dos contratos. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.