

BASE DE CÁLCULO DO ITBI: PRINCÍPIOS DA REALIDADE E DA PRATICIDADE

ITBI TAX BASE: THE PRINCIPLES OF REALITY AND PRACTICALITY

VALÉRIA FURLAN*

RESUMO

A determinação da base de cálculo do ITBI, assim como a da maioria dos tributos, dá margem a muitos questionamentos jurídicos, tendo como uma das principais causas o fato de que nem sempre a Administração Pública dispõe da infraestrutura exigível para a aplicação da lei ao caso concreto. Utilizando-se do método hipotético-dedutivo, o presente trabalho, de caráter exploratório-descritivo, realizado a partir da análise da legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes, teve por objeto, em razão da sua relevância e atualidade, proporcionar algumas reflexões acerca dos princípios da realidade e da praticidade para a determinação da base concreta do ITBI. Nesse breve percurso, preocupou-se em demonstrar que o atual posicionamento do STJ, no sentido de que o valor da transmissão declarado pelo contribuinte goza da presunção de veracidade, passível de ser afastada pelo fisco somente se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, está conforme o Direito brasileiro, sobretudo pela coerência de seus fundamentos, respaldados em sólido embasamento científico, de longa data sustentados no ambiente acadêmico.

PALAVRAS-CHAVE: Sujeito de direitos. “Bis in idem”. Valor venal. Reforma tributária.

ABSTRACT

Determining the tax base for ITBI (Property Transfer Tax), like that of most taxes, gives rise to many legal questions, one of the main causes being that the Public Administration does not always have the necessary infrastructure to apply the law to the specific case. Using the hypothetical-deductive method, this exploratory-descriptive study, based on the analysis of relevant legislation, doctrine, and jurisprudence, aimed, due to its relevance and timeliness, to provide some reflections on the principles of reality and practicality for determining the concrete basis of the ITBI (Tax on the Onerous Transfer of Real Estate). In this brief overview, the aim was to demonstrate that the current position of the Superior Court of Justice (STJ), to the effect that the value of the transfer declared by the taxpayer enjoys a presumption of veracity, which can only be overturned by the tax authorities if this value is immediately shown to be incompatible with reality, is in accordance with Brazilian law, especially due to the coherence of its foundations, supported by solid scientific basis, long sustained in the academic environment.

KEYWORDS: Subject of rights. “Bis in idem”. Market value. Tax reform.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2. Bases de cálculo do IPTU e do ITBI – Distinção. 3 deveres de investigação do fisco e de colaboração do particular. 3.1 Lançamento do ITBI e obrigações acessórias. 4. Substituição dos meios de prova por presunções legais –

* Doutora em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora Titular da disciplina de Direito Tributário e Professora Permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD Mestrado) da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (FDSBC). E-mail: profvaleriafurlan@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6072-8958>

Precedentes do STJ. 4.1 Valores de referência e vinculação da base de cálculo do ITBI à do IPTU. 4.2 Arbitramento da base de cálculo do ITBI. 6. Conclusão. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O Município e o Distrito Federal, com amparo na Constituição Federal de 1988 (CF/88),¹ podem instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Transmissão onerosa de Imóveis, (ITBI). O Código Tributário Nacional, (CTN/66),² de seu turno, estabelece que o “valor venal do imóvel” e o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos” como bases de cálculo, respectivamente, do IPTU e do ITBI.

Todavia, ainda não há consenso quanto à acepção de “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, até mesmo entre os Municípios, quando do exercício da competência tributária para instituir e arrecadar o ITBI.

Entre o fisco e o contribuinte, essa divergência se acirra no momento da aplicação da legislação tributária ao caso concreto. As autoridades administrativas, de um lado, tendem a rechaçar o valor da transação do imóvel declarado pelo contribuinte e, sob a alegação de que não merece fé, estabelecem – às vezes, mediante prévia adoção de um valor de referência -, valor diverso do declarado pelo contribuinte, para o cálculo do referido imposto.

A esse respeito, o Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP),³ ao apreciar o Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva n. 2.243.516-62.2017.8.26.0000 (IRDR n. 2.243.516-62.2017.8.26.0000), Tema 19, proferiu decisão favorável à Municipalidade, facultando-lhe o cálculo do ITBI sobre o (i) valor do negócio jurídico realizado, “declarado pelo contribuinte”, ou sobre o (ii) “valor venal do imóvel para fins de IPTU”, prevalecendo, entre ambos, “aquele que for maior”, desconsiderando-se, para tanto, o “valor de referência” eventualmente previsto na legislação municipal como base de cálculo presumida do referido imposto.

Diga-se de passagem, pois esse não é o ponto central desse breve estudo, que há um projeto de lei nesse sentido, em vias de receber sanção presidencial. Trata-se do PLP 108, de 2024,⁴ da atual Reforma Tributária que, com o intuito de modernizar e simplificar a cobrança do ITBI, propõe que sua base de cálculo seja o valor de mercado ou o valor declarado pelo contribuinte, desde que o maior prevaleça. A pretexto de promover a segurança jurídica e combater a corrupção, também autoriza o Município a adotar tabelas com valores de referência. O caminho proposto pelo PLP 108, vale gizar, não contribui para pacificar,

1 BRASIL, 1988, n.p.

2 BRASIL, 1966, n.p.

3 SÃO PAULO, 2019, n.p.

4 BRASIL, 2024, n.p.

à luz da vigente Carta Fundamental, o problema referente à apuração da base concreta do ITBI, acima referido.

Feita essa ressalva, no julgamento do Recurso Especial n. 1.937.821, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça⁵ (STJ), ancorada em tradicionais lições de respeitável envergadura científica, reconheceu que a base de cálculo do ITBI – qual seja o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado – não se vincula à base de cálculo do IPTU e que, ademais, goza de presunção de veracidade o valor declarado pelo contribuinte para o cálculo do ITBI, nos termos da respectiva legislação tributária.

O Supremo Tribunal Federal⁶ (STF), na sequência, negou provimento ao Recurso Extraordinário n. 1.412.419 e julgou prejudicado os requerimentos de *amicus curiae*. A despeito do referido posicionamento do STJ encontrar amparo na interpretação sistemática da Lei Maior, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar n. 85, de 2023⁷, com o escopo de acrescentar ao CTN/66, disciplina específica para a apuração da base de cálculo concreto do IPTU, do ITBI e do IPVA, dentre as quais propõe que a base de cálculo do ITBI seja o valor de mercado (justo) e não o valor venal.

A propósito, convém salientar, em face da rigidez da repartição competência impositiva, bem como por respeito ao princípio constitucional da legalidade isonômica, a base de cálculo do ITBI há de ser equivalente ao preço negociado pelas partes, em condições normais de mercado, para concluir a transação imobiliária. Exige-se, ainda, as melhores técnicas e métodos para a apuração ou revisão, caso a caso, da base econômica tributável, considerando-se as possíveis oscilações do valor de mercado do imóvel ao longo do exercício financeiro.

Para a implementação da tão propalada justiça fiscal, cumpre considerar, de um lado, os princípios da capacidade contributiva e da realidade, onde tem amparo os deveres de investigação da verdade real do fisco e de colaboração do particular, e, de outro, os princípios da praticidade, simplicidade, transparência e economicidade que supostamente respaldam a tributação presumida.

Acrescente-se que a “interpretação sistêmica da Carta Magna”, levada a cabo com o auxílio da doutrina e da jurisprudência, expõe as bases da Democracia Republicana brasileira e, desse modo, contribui para a boa aplicação do Direito sem a necessidade de constante intervenção do Congresso Nacional para resolver o problema da determinação da base de cálculo do ITBI e de tantas outras questões que se avolumam no Judiciário.

Partindo dessas premissas, o presente estudo visa a proporcionar algumas reflexões acerca dos princípios da realidade e da praticidade para a determinação da base concreta do ITBI e, de mais a mais, demonstrar que a Ciência

5 BRASIL, 2022, n.p.

6 BRASIL, 2024, n.p.

7 BRASIL, 2023, n.p.

do Direito lapida a chave que abre as portas do Arcabouço Tributário infra-constitucional brasileiro à tão almejada Justiça fiscal.

Para o desenvolvimento deste estudo, observar-se-á o método hipotético-dedutivo, de caráter exploratório-descritivo, a partir da análise da legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes. No tocante a sua estrutura e formatação, as diretrizes recomendadas pela Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais.

2. BASES DE CÁLCULO DO IPTU E DO ITBI – DISTINÇÃO

A vigente Constituição brasileira veda o “bis in idem” e a bitributação, razão pela qual os tributos não podem ter a mesma base de cálculo. Diante disso, convém apresentar, em linhas gerais, três grandes categorias de fatos geradores dos impostos – renda, serviços e propriedade -, das quais se pode discernir as respectivas bases de cálculo, cujo valor econômico têm a aptidão de expressar, objetivamente, a capacidade contributiva do virtual contribuinte.

O IPTU e o ITBI, a propósito, são impostos municipais distintos sob diversos aspectos jurídicos, apesar de, entre ambos, convergir algumas semelhanças. Veja-se.

Seus fatos geradores referem-se a bens imóveis. O primeiro, cinge-se à “existência” de propriedade de prédio ou terreno urbanos. O segundo, à “transferência” onerosa de bens e direitos reais sobre imóveis. Em quaisquer dos casos, o valor de mercado do imóvel expressa, objetivamente, a capacidade contributiva de quem o possui – na qualidade de proprietário, titular do domínio útil, ou possuidor *ad usucapionem* - como também a daquele que realiza negócio jurídico, tendo por objeto, a referida transmissão.

Sendo distintos seus fatos geradores, distintas devem ser suas bases de cálculo, sob pena de configurar bitributação inconstitucional.

No caso do IPTU, a materialidade de sua hipótese de incidência consiste na condição de alguém ser “proprietário” de imóvel urbano, razão pela qual sua base de cálculo cinge-se ao preço que se poderia atribuir ao respectivo bem, em condições normais de mercado, numa determinada data. Em invulgar sintonia, os Municípios optam pelo dia 1º de janeiro.

Tratando-se do ITBI, a materialidade da hipótese de incidência consiste na “transmissão” de bem imóvel ou direitos a ele relativos. Sua base de cálculo, em tese, refere-se ao preço que, em conformidade com a “lei da oferta e da procura”, as partes convencionarem para firmar a referida transação imobiliária.

Dito de outro modo, a base de cálculo constitucionalmente possível do ITBI, em atenção aos princípios da capacidade contributiva e da reserva de competência impositiva, há de ser o “preço” pactuado para a respectiva transmissão imobiliária, pressupondo-se, para tanto, que o valor de mercado do bem ou direito transmitido seja levado em consideração pelos contraentes.

O “valor venal” ou “valor de mercado”, a propósito, referem-se ao valor de venda em condições normais de mercado. Tomando por base esse “preço padrão”, as partes convencionam um “valor justo”, ou seja, individualizado conforme as peculiaridades do imóvel e outras circunstâncias específicas que se façam presentes. Ao fisco, de acordo com a verdade material aferida no caso concreto, caberá realizar a cobrança do ITBI.

Nesse diapasão, assim se pronunciou a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça,⁸ por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1.937.821/SP, *verbis*:

2. Os arts. 35 e 38 do CTN dispõem, respectivamente, que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões e que a base de cálculo do tributo é o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, que corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado. (g.n.)

Em atenção ao objeto deste trabalho, cumpre ainda acrescentar que o valor de mercado do imóvel, para apuração da base de cálculo do IPTU e do ITBI sem incorrer em “bis in idem”, deve referir-se ao momento da respectiva ocorrência do fato gerador.

Para ilustrar, na hipótese de o fato gerador do IPTU ocorrer no dia 1º de janeiro, sua base de cálculo corresponderá ao valor de mercado na referida data, ainda que a aferição desse valor ocorra em momento distinto.

No caso do ITBI, cujo fato gerador é a “transmissão” onerosa do imóvel, sua base de cálculo corresponderá ao valor de mercado na data do respectivo registro imobiliário, ainda que a aferição ou revisão desse valor ocorra noutra ocasião.

Vale notar, portanto, que a apuração da base de cálculo concreta do ITBI, como a de qualquer outro tributo, é tarefa hercúlea reservada ao respectivo credor, ou seja, à Administração Tributária, a quem compete, privativamente, arrecadar e fiscalizar tributos.

3. DEVERES DE INVESTIGAÇÃO DO FISCO E DE COLABORAÇÃO DO PARTICULAR

A ação estatal de tributar vulnera valores fundamentais, a começar pela liberdade e propriedade, razão pela qual, sob a vigência da Constituição Cidadã de 1988,⁹ a tributação somente poderá ser exercida a partir da rigorosa observância dos direitos e garantias dos contribuintes.

Frise-se, consagrados como cláusulas de pedra (art. 60, §4º, IV), esses direitos e garantias individuais hão de ser respeitados mesmo que esteja em jogo a consecução de louváveis ideais progressistas, pois, do contrário, o Estado teria

8 BRASIL, 2022, n.p.

9 BRASIL, 1988, p.n.

total liberdade para extorquir quem lhe convier, à moda medieval, sendo mera falácia o disposto na Lei Maior quanto aos “limites” do “poder” de tributar (art. 150), assim como não passaria de maliciosa ficção a democracia republicana, de igual modo, enunciada (art. 1º).

Dentre os direitos fundamentais do contribuinte, merecem especial destaque os princípios do não confisco e da liberdade econômica (art. 150, IV c/c art. 170), haja vista a voracidade do Estado, como maior consumidor de riqueza, para tributar.

Como desdobramento desses princípios, exige-se lei específica para definir o fator gerador e os elementos identificadores da obrigação tributária, em plena consonância com a norma padrão de incidência que se infere da Lei Maior.

À autoridade administrativa, de seu turno, incumbe agir com total imparcialidade no cumprimento do seu mister de investigar a verdade real, com vistas a aplicar a lei ao caso concreto, assegurando-se de que seja dado tratamento igualitário a todos os contribuintes.

Nesses termos, a busca da verdade real, observando-se a devida equidistância das partes, consubstancia o escorreito exercício da função pública reservada ao Poder Executivo, enquanto credor do crédito tributário.

Saliente-se que a constatação da ocorrência do fato gerador assim como a apuração do valor dos bens passíveis de tributação, pertencem ao mundo dos fatos, cuja existência e produção de efeitos jurídicos somente poderão ser reconhecidos no mundo jurídico, após a atuação da autoridade administrativa competente, na forma da legislação tributária.

Não se deve confundir, nesse contexto, a “função pública” (art. 142, CTN/66) de investigar a verdade real – em atenção aos reclamos da justiça tributária -, com o tradicional dever do particular de “colaborar” com o fisco, mediante o cumprimento de prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (art. 113, §2º, CTN/66). São atribuições jurídicas completamente distintas.

Em atenção ao que foi dito, a base de cálculo constitucionalmente possível do ITBI (valor venal do bem transmitido) precisa estar definida em lei ordinária municipal, para que, diante da ocorrência do fato gerador, no mundo fenomênico, a Administração Tributária possa exigir do contribuinte, sujeito de direitos, o respectivo crédito tributário.

De seu turno, a “avaliação” de bens e serviços, no mundo fenomênico, é atividade essencialmente administrativa, de modo que não pode nem deve ser concretizada pelo legislador.

Nesse patamar, o dever de colaboração atribuído ao contribuinte ou terceiros, acima mencionado, relaciona-se aos meios de prova – cite-se, como exemplo, o dever de apresentar à autoridade administrativa, na forma da legis-

lação tributária, declarações e esclarecimentos sobre matéria de fato indispensáveis à constituição do crédito tributário (art. 147, CTN/66).

Note-se que, por força do princípio da boa-fé, presumir-se-ão válidas as declarações e demais informações prestadas pelo particular, assim como, em plena conformidade com o ordenamento jurídico, sua atuação no cumprimento da legislação tributária. Trata-se de presunção relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo da autoridade administrativa, a quem cabe constituir o crédito tributário.

Registre-se, por oportuno, que o “princípio da cooperação”, desde a edição da Emenda Constitucional n. 132, de 20.12.2024 (EC 132/23),¹⁰ consta expressamente no texto da Lei Maior (art. 145, § 3º), com o objetivo de aclarar a necessidade de que o Arcabouço Tributário Infraconstitucional seja menos coercitivo e mais colaborativo e, por via de consequência, mais condizente com a responsabilidade social oriunda da liberdade de consciência que consubstancia, de fato, a verdadeira democracia.

Respeitando-se os direitos fundamentais que justificam a concepção do Estado Democrático de Direito, cujos valores norteiam a realização de finalidades públicas ou de interesse público, o Sistema Tributário que se infere da Constituição brasileira não será obstáculo para o desenvolvimento de uma economia colaborativa e conciliatória dos interesses públicos e privados.

3.1 LANÇAMENTO DO ITBI E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Com esteio na autonomia política dos entes tributantes, a definição legal do tipo de lançamento a ser observado para a formalização do crédito tributário advém do exercício da competência tributária, levando-se em conta, especialmente, a natureza específica do tributo, a materialidade do seu fato gerador e dos seus efeitos.

Para os estritos fins deste trabalho, interessa, nesse passo, apresentar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça com vistas a acrescentar algumas considerações acerca da relação entre as obrigações tributárias e o dever da autoridade administrativa de constituir o crédito tributário referente ao ITBI.

O entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, expresso no Recurso Especial n. 1.937.821/SP, é no sentido de que, embora o CTN/66 estabeleça como base de cálculo do IPTU e do ITBI o “valor venal” do bem ou direito transmitido, “[...]a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos”¹¹ (g.n.).

10 BRASIL, 2023, n.p.

11 BRASIL, 2022, n.p.

Reitere-se que, como regra, o IPTU está sujeito ao lançamento de ofício; já o ITBI, tende a ser por declaração ou por homologação, conforme dispuser o ente competente para tributar, uma vez que a formalização do respectivo crédito levará em conta o preço que fora convencionado pelas partes, tendo como parâmetro inicial o valor de mercado do imóvel no momento da respectiva transação imobiliária.

A esse respeito, no julgamento do Recurso Especial n. 1.937.821/SP, o Superior Tribunal de Justiça¹² reconheceu a pertinência, para a arrecadação de ITBI, do lançamento por declaração ou por homologação, haja vista as diversas variáveis que, no mundo dos fatos, em tese, podem influenciar a determinação desse valor. Transcreva-se:

5. Os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no **específico valor de mercado** de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral **somente os negociantes têm** ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da **impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício**, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido. (g.n.)

No entanto, como bem observa Melo¹³, na hipótese de ser apontada alguma irregularidade nas informações prestadas pelo sujeito passivo, reacende-se, na maioria das vezes, a tradicional polêmica quanto à necessidade de lançamento de ofício para a constituição do respectivo crédito tributário. São suas as palavras:

Na hipótese de ocorrerem **eventuais erros pelo sujeito passivo** da obrigação tributária, **apurados posteriormente** pelo ente tributante competente, restará configurado o **descumprimento da obrigação tributária**, podendo ensejar exigência fazendária (**lançamento de ofício**).

Nesse sentido, são **inúmeras as discussões** acerca da **modalidade de lançamento por homologação**, especialmente em torno da necessidade de que o crédito tributário deva (ou não) ser formalmente constituído pelo servidor público, em razão da **imprescindibilidade da prática do ato administrativo do lançamento**, em razão de compreender atividade administrativa vinculada e obrigatória, inclusive **sob pena de responsabilidade funcional**. (g.n.)

Diante disso, convém reavivar lições doutrinárias acerca da distinção entre lançamento por homologação (autolançamento), por declaração (misto) e o lançamento de ofício, propriamente dito.

A rigor, o lançamento por declaração (misto) refere-se ao lançamento de ofício realizado pela autoridade administrativa após o sujeito passivo ter

12 BRASIL, 2022, n.p.

13 MELO, 2018, p. 89.

cumprimento suas obrigações acessórias, em especial, no caso do ITBI, a que se refere ao dever de informar o preço que fora acordado para a transferência de titularidade do imóvel. Nessa linha, merece registro a síntese efetuada por Giusti¹⁴, *verbis*:

Na modalidade **por declaração**, o lançamento difere da **de ofício** na medida em que nesta não existe a prévia prestação de informações, enquanto naquela as informações a serem prestadas pelo contribuinte são imprescindíveis. Em outras palavras, o **lançamento por declaração envolve quatro fases distintas**, quais sejam, a prestação de informações, o lançamento, a notificação e o pagamento, enquanto o **lançamento de ofício envolve apenas três delas**, isto é, o lançamento, a notificação e o pagamento.

(...).

Vale lembrar, quanto a esse aspecto, que a **atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa** que, para tanto, deve ter competência para efetivá-lo, não podendo, assim, qualquer pessoa promovê-la, e muito menos o contribuinte. (g.n.)

Por outro lado, o impropriamente denominado lançamento por homologação, vale notar, não tem por objeto a constituição do crédito tributário, mas tão-somente o reconhecimento de sua extinção em face de pagamento efetuado pelo sujeito passivo, na forma da legislação tributária.

Deveras, o lançamento por homologação pressupõe a realização do pagamento antecipado do tributo pelo sujeito passivo, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, a quem caberá apenas homologar, se entender devido, o pagamento assim efetuado.

Não há, portanto, em face de pagamento antecipado, a prévia constituição do crédito pela autoridade administrativa, mediante o lançamento tributário, propriamente dito. Tanto é vero que, na hipótese de não ter sido realizado o referido pagamento, assim como na de ter sido efetuado pagamento menor que o supostamente devido, caberá à autoridade administrativa providenciar a constituição do respectivo crédito (art. 142 c/c art. 173, CTN/66).

Como corolário dessas lições, caso o ITBI esteja sujeito a “lançamento por homologação”, caberá ao sujeito passivo cumprir o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, nos termos estabelecidos pela legislação tributária. Verificado o regular pagamento, a extinção do crédito dependerá de homologação, expressa, eventualmente tácita, conforme disposto no CTN/66 (art. 150, §4º c/c art. 156, inc. VII).

Outrossim, na hipótese de o ITBI estar sujeito a “lançamento por declaração”, o contribuinte deverá declarar o preço da transação imobiliária, na forma estabelecida pela legislação tributária, para que a autoridade administrativa possa constituir o respectivo crédito. Do regular pagamento do imposto pelo

14 JESUS, 2004, p. 117 e 120.

contribuinte, após ter sido devidamente notificado do montante devido, decorre sua extinção (art. 156, I, CTN/66).

Acrescente-se ainda que, diante do progresso tecnológico, os Municípios podem viabilizar ao contribuinte declarar, pela via digital, a ocorrência da transação relativa a imóvel urbano para obter, também pela *internet*, a guia de recolhimento do ITBI, com o cálculo do montante que deverá ser pago por ocasião do registro público.

Ter-se-á, nesses casos, ainda que de forma presumivelmente mais célere, a caracterização do lançamento por declaração, pois a constituição do respectivo crédito tributário está condicionada ao prévio conhecimento das informações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiros, sem as quais a autoridade administrativa sequer teria ciência da ocorrência do fato gerador.

Demais disso, cumpre ressaltar que a legislação infraconstitucional é propensa a prescrever que o pagamento do ITBI seja efetuado antes do registro público da respectiva transação imobiliária que constitui seu fato gerador.

Desse modo, além da atribuição de auxiliar o fisco na constituição do crédito tributário por meio do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, a legislação municipal, como regra, atribui ao sujeito passivo o dever de comprovar o recolhimento tempestivo do ITBI para que, só então, a transmissão do imóvel possa ser efetivada, mediante registro público.

Observe-se, que encontra amparo no vigente Sistema Constitucional Tributário, a esse respeito, o julgado da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, referente ao AgInt no AREsp n. 2608833/SP, tendo o min. Herman Benjamin como relator, segundo o qual o “(...) fato gerador do ITBI, ele está vinculado à existência de registro da transferência no Cartório Imobiliário competente, sendo exigível somente a partir da transferência da propriedade imobiliária que aí se opera, a despeito da legislação municipal tratar de forma diversa”¹⁵ (g. n.).

Aliás, a Suprema Corte, ao julgar o ARE 1.294.969, Tema 1.124, em 11.2.2021, fixara a tese de que: “O fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro”.¹⁶

A propósito, o referido PLP 108, de 2024, da atual Reforma Tributária, também propõe que os municípios possam instituir a cobrança antecipada do ITBI no momento da assinatura da escritura pública ou documento equivalente, e não apenas no registro da propriedade no cartório de imóveis. Na contramão, pois, do majoritário entendimento doutrinário e jurisprudencial, o referido projeto de lei.

15 BRASIL, 2024, n.p.

16 BRASIL, 2021, n.p.

Retomando a linha de raciocínio, o titular de créditos tributários, diga-se *an passant*, goza de tratamento especial, nos termos da legislação tributária. Socorrendo-se das famigeradas obrigações tributárias (art. 113, §2º, CTN/66), p. ex., a autoridade administrativa poderá exigir, do sujeito passivo ou de terceiros, o auxílio que se fizer necessário para cumprir seus deveres de arrecadar e fiscalizar tributos, desde que não exceda os lindes do Direito.

Para ilustrar a proteção legal concedida ao credor tributário, cite-se ainda a norma geral veiculada pelo CTN/66 (art. 134, VI), acerca da responsabilidade dos serventuários pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles ou perante eles, em razão do seu ofício.

Note-se que essa modalidade responsabilidade tributária pressupõe o descumprimento do dever de cooperação entre os entes tributantes para maior “eficiência” na arrecadação de tributos.

Respondem pelo respectivo crédito tributário, por exemplo, os notários e oficiais de registro, na hipótese de descumprimento de seus deveres de fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar, conforme disposto na Lei dos Registros¹⁷ (Lei 6.015/1973, art. 30, inc. XI).

Para não exceder aos propósitos deste trabalho, convém ressaltar a necessidade de, num próximo estudo, abordar, como objeto central, os limites constitucionais a esse dever de cooperação do particular, a quem sempre se impõe o custo de arcar com o cumprimento de inúmeras obrigações tributárias para que a Administração Pública possa, com mais êxito, aplicar a lei ao caso concreto.

4. SUBSTITUIÇÃO DOS MEIOS DE PROVA POR PRESUNÇÕES LEGAIS – PRECEDENTE DO STJ

É notória a crescente tendência¹⁸ dos exercentes do Poder Público de substituir meios de provas por bases de cálculo presumidas com o escopo de simplificar, tornar menos onerosa e mais transparente a exigência de tributos. Para a fixação da base de cálculo concreta do IPTU, por exemplo, recorre-se à Planta Genérica de Valores (PGV) – vinculando-se, ademais, a base de cálculo concreta do ITBI à do IPTU -, como técnica simplificadora da execução da norma tributária.

Dentre outras vantagens para o fisco, almeja-se, por essa via, amenizar os custos de uma investigação exaustiva do valor ou preço dos bens que devem ser considerados na apuração da base das respectivas bases de cálculo, dispensando-se, assim, a busca de provas difíceis ou, até mesmo, impossíveis de serem aferidas em cada caso concreto.

17 BRASIL, 1973, n.p.

18 MANEIRA, 2004.

De conseguinte, cumpre indagar *ab initio* se as plantas ou tabelas de “valores genéricos” de referência para o cálculo desses impostos, ora estabelecidas por lei, ora unilateralmente pelo Poder Executivo, teriam o condão de proporcionar mais simplicidade, transparência, racionalidade e eficiência na atuação estatal de tributar.

A resposta, em atenção aos princípios da tripartição do poder e da justiça tributária, é negativa. De mais a mais, por descon siderar a realidade econômica do caso concreto. Deveras, como já restou mencionado, a avaliação, por sua natureza, é atividade essencialmente administrativa a ser exercida com a devida imparcialidade pela autoridade competente para investigar a verdade real. O valor imobiliário, como bem ressalta Geraldo Ataliba¹⁹, pertence ao mundo dos fatos, de modo que “[...]só tem efeitos jurídicos em casos concretos, após o lançamento, procedido pela autoridade fiscal competente.”.

Como corolário disso, a adoção do “princípio da praticidade” (ou praticidade) implica a questionável substituição do princípio da verdade material pelo princípio da “maior verossimilhança” ou da “verdade material aproximada”.

Misabel Derzi²⁰, a esse respeito, observa que a “praticidade” enseja a uniformidade geral que, em tese, se opõe à justiça no caso ou à igualdade individual, razão pela qual, “[...]onde prevalece a busca da justiça material singular, a praticidade fica restrita ao parcimonioso uso que dela faça o legislador.”. Quanto à adoção de valores de referência para a fixação da base de cálculo presumida de determinados impostos, acrescenta:

Teoricamente, tomando-se os valores genéricos constantes das plantas e os dados cadastrais relativos a cada imóvel em particular, poder-se-ia proceder a uma avaliação individualizante como requer a lei. Não obstante, por diversas razões, a realidade não se encontra registrada no cadastro ou os dados ali constantes são insuficientes, como regra geral, deixando de refletir as diferenças individuais relevantes que deveriam ser consideradas na apuração do valor venal do imóvel do contribuinte.²¹ (g.n.)

O Superior Tribunal de Justiça, vale gizar, pronunciou-se favoravelmente acerca da possibilidade de se adotar um parâmetro médio para a fixação da base de cálculo do ITBI, sem que isso inviabilize a consideração, num segundo momento, de outras circunstâncias igualmente relevantes para a avaliação minuciosa do imóvel, assim como para desvendar o preço da respectiva transação imobiliária. Transcreva-se excerto da ementa do julgamento proferido no Recurso Especial n. 1.937.821/SP, *verbis*:

19 ATALIBA, 1979, p. 44.

20 DERZI, 2007, p. 142.

21 DERZI, 2007, p. 349-350.

3. A possibilidade de **dimensionar o valor dos imóveis no mercado**, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), **não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender**, por exemplo, da existência de **outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas** para a determinação do **real valor** da coisa, como a existência de **benfeitorias**, o estado de conservação e os **interesses pessoais** do vendedor e do comprador no ajuste do preço.²² (g.n.)

Nessa linha, é juridicamente defensável o recurso aos valores de referência, desde que sua adoção não implique a dispensa do dever de investigar a verdade real diante das peculiaridades que cada caso apresenta, no mundo fenomênico.

Demais disso, as técnicas e métodos de avaliação previstos em Tabelas de referência hão de estar devidamente atualizados, tornando-se necessária sua publicação periódica, por meio de simples decreto regulamentar. Assegurar-se-á, desse modo, maior simplicidade, transparência e racionalidade ao sistema arrecadatório, em prestígio da justiça tributária e da correlata segurança jurídica.

Saliente-se que, na hipótese de o ITBI estar sujeito ao lançamento por homologação, caberá à autoridade administrativa verificar se a base de cálculo utilizada pelo contribuinte está dentro do parâmetro da Tabela de Valores de referência, para fins de reconhecimento da regularidade pagamento antecipado e, subsequente homologação (art. 150, §4º, c/c cap. IV, art. 156, inc. VII, CTN/66). Caso contrário, é dizer, diante de considerável discrepância entre os referidos valores, deverá investigar a verdade material, com vistas a constituição e cobrança do respectivo crédito, de ofício.

Na hipótese de o ITBI estar sujeito a lançamento por declaração, caberá à autoridade administrativa verificar se o valor declarado pelo contribuinte, como base de cálculo do imposto, está dentro do parâmetro da Tabela de Valores de referência –, presumindo-se válida a referida declaração, ou se, em cotejo com as peculiaridades constantes no cadastro imobiliário, p. ex., ainda se faz necessário realizar novas diligências para apurar a verdade material, com vistas à constituição e cobrança do respectivo crédito.

À parte isso, pautas e tabelas de valores que não se limitam a fixar critérios técnicos e operacionais inerentes ao procedimento de avaliação, propriamente dito – quando não implicitamente vedadas pela Lei Maior –, somente poderão ser estabelecidas, no tocante ao respectivo tributo, por meio de lei específica do ente tributante.

Em remate, não tem amparo no Estado Republicano brasileiro ficções ou presunções absolutas que beneficiam a arrecadação tributária em detrimento dos direitos fundamentais do contribuinte.

22 BRASIL, 2022, n.p.

4.1 VALORES DE REFERÊNCIA E VINCULAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI À DO IPTU

A base de cálculo presumida do IPTU, que se infere, *v.g.*, da PGV, costuma ser adotada, por razões de praticidade, para o cálculo do ITBI que se supõe devido.

Diante disso, convém agora apresentar alguns precedentes jurisprudenciais quanto à possibilidade de se adotar a base de cálculo do IPTU para o cálculo do ITBI, em substituição ao dever da Municipalidade de proceder à busca da verdade material diante de cada caso concreto.

Submetida a apreciação dessa questão ao Poder Judiciário, o TJ/SP²³, no julgamento do IRDR n. 2.243.516-62.2017.8.26.0000, Tema 19, fixou a tese abaixo exposta, *verbis*:

INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS – ITBI – BASE DE CÁLCULO - Deve ser calculado sobre o **valor do negócio jurídico realizado ou sobre o valor venal do imóvel para fins de IPTU**, aquele que for **maior**, afastando o “valor de referência” - Ilegalidade da apuração do valor venal previsto em desacordo com o CTN - Ofensa ao princípio da legalidade tributária, artigo 150, inciso I da CF. Precedentes IRDR PROVIDO PARA FIXAR A TESE JURÍDICA DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI, DEVENDO CORRESPONDER AO VALOR VENAL DO IMÓVEL OU AO VALOR DA TRANSAÇÃO, **PREVALECENDO O QUE FOR MAIOR**.²⁴ (g.n.)

Depreende-se da referida ementa resposta afirmativa a essa indagação, pois a base de cálculo presumida do ITBI poderá ser tanto o valor presumido pela Municipalidade, para fins de IPTU, como também o preço declarado pelo contribuinte, exigindo-se apenas que a escolha recaia sobre o de maior.

O Superior Tribunal de Justiça²⁵, todavia, ao analisar o Recurso Especial n. 1.937.821/SP, posicionou-se no sentido de que a base de cálculo do ITBI não se vincula à do IPTU e, além disso, decidiu que o “[...]Município **não pode arbitrar previamente** a base de cálculo do ITBI com respaldo em **valor de referência por ele estabelecido unilateralmente**” (g.n.).

Nesses termos, firmou - para o fim previsto no art. 1.039, do Código de Processo Civil de 2015, CPC/2015 -, a tese de que a “(...)base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, **não estando vinculada à base de cálculo do IPTU**, que **nem sequer** pode ser utilizada **como piso de tributação**,” (g.n.).

A despeito disso, está sob a apreciação da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n. 85, de 2023,²⁶ tendo por objeto a ampliação do

23 Para um maior detalhamento da jurisprudência citada, v. SOUZA, 2024, p. 207-227.

24 BRASIL, 2019, n.p.

25 BRASIL, 2022, n.p.

26 BRASIL, 2023, n.p.

disposto no art. 33, do CTN/66, quanto à base de cálculo do ITBI, assim como do IPTU e do IPVA. Caso seja aprovado, novos limites legais deverão ser observados para a estimativa da sua base de cálculo concreta, *verbis*:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é, **no máximo**, o valor de mercado do imóvel cujo imposto recai.

(...)**§3º** Poderão ser utilizados dados dos **registros de imóveis ou valor venal** como base de cálculo de forma a **agilizar a avaliação** pelo ente público, caso em que a base de cálculo **não poderá ultrapassar 75% do valor encontrado**, e **em nenhuma hipótese** esse valor pode **ultrapassar** o valor de mercado”. (g.n.)

De nossa parte, como já restou mencionado, não encontra respaldo na nossa Carta Republicana qualquer interpretação que prestigie a cobrança do imposto imobiliário, em dissonância com o sentido, conteúdo e alcance dos conceitos jurídicos implicitamente consagrados pela Carta Magna de 1988.

Nesses termos, carecem de constitucionalidade e legalidade, respectivamente, as disposições legais e infralegais que priorizam agilizar a arrecadação ou tornar menos onerosa avaliação dos bens e direitos que são objeto de tributação, às custas do amesquinamento dos direitos fundamentais do contribuinte.

Propugna-se, ademais, que cabe ao Poder Executivo determinar a base de cálculo concreta do ITBI, a partir da apuração do valor de mercado do imóvel transmitido, mais precisamente, considerando o valor desse bem no momento da ocorrência do respectivo fator gerador, o qual, diga-se de passagem, nem sempre coincidirá o do fato gerador do IPTU.

Faculta-se, para tanto, a adoção de PGVs, deveras úteis para o fim proposto, desde que, conforme já assinalado, não implique a dispensa do dever de investigação da verdade real diante das peculiaridades do imóvel que certamente foram consideradas pela parte para acordar o preço, com vistas a efetuar a respectiva transação imobiliária.

4.2 ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI

O lançamento tributário é ato administrativo que, mediante a aplicação da lei ao caso concreto, torna exigível o crédito tributário. Pressupõe, pois, prévia interpretação do texto de lei e a correlata avaliação da renda, bens ou serviços tributados. Para o cumprimento dessa função pública, reserva-se à autoridade administrativa o dever legal de investigar e colher provas suficientes para alcançar a verdade material.

Por outro lado, atribui-se ao contribuinte e a terceiros o dever de colaborar com o fisco, mediante o cumprimento das denominadas obrigações tributárias acessórias, sob pena de incorrer nas respectivas sanções fiscais.

Adotando-se Tabela de Valores de Referência para fixar a base de cálculo presumida de determinados tributos, ainda assim, o contribuinte e terceiros não estarão dispensados do cumprimento de eventuais obrigações acessórias previstas no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos.

As declarações prestadas pelo contribuinte gozam de presunção relativa de legitimidade e veracidade, em respeito ao princípio da boa-fé. À autoridade administrativa – frise-se, aquela que dispõe de competência privativa para constituir o crédito tributário (art. 142, CTN/66) – caberá, sendo o caso, desfazer a presunção de legalidade e veracidade das informações prestadas pelo particular, por meio de provas, indícios e presunções que demonstrem sua inidoneidade.

Contestado o valor apurado, assegurar-se-á o direito ao contraditório e a ampla defesa, na forma disciplinada pelo CTN/66, nos termos abaixo transcrito:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por **base**, ou tome em consideração, o **valor ou o preço** de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor ou preço**, sempre que sejam **omissos ou não mereçam fé** as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, **ressalvada**, em caso de **contestação**, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (g.n.)

Por oportuno, observa Misabel Derzi²⁷ que o arbitramento tributário é mera técnica inerente ao lançamento de ofício para assegurar a avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, quando as declarações do contribuinte sejam omissas ou não mereçam fé. Nesses termos, assim leciona:

O **arbitramento** é remédio que viabiliza o lançamento, em face da **imprestabilidade** dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro **legalmente obrigado** a informar. **Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo**, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita regular e é correto em suas informações. Ao contrário. A **Constituição Federal**, no art. 145, § 1º, obriga à tributação de acordo com a **capacidade econômica** do sujeito passivo, **segundo o princípio da realidade**. A presunção ou ficção jurídicas são **excepcionais** e dependem de **lei expressa** para serem utilizadas (e, mesmo assim, não podem contrariar o princípio da capacidade econômica). (g.n.)

Por igual razão, ressalta Alberto Xavier²⁸ que a complexidade e o custo da investigação não autorizam o Fisco optar pelo arbitramento, em detrimento do seu dever funcional de proceder à investigação dos fatos. Registre-se:

Só o critério da impossibilidade absoluta harmoniza logicamente o **princípio fundamental do dever de investigação que ao Fisco compete com vista à descoberta da verdade material, corolário do princípio inquisitório**, por sua vez **desdobramento do princípio da legalidade**, com o **dever de colaboração** que impenda sobre o contribuinte. A força de tais princípios é tanta que o **dever de investigação do Fisco só cessa na medida e a partir do limite em que o seu exercício se tornou impossível**, em virtude do não exercício ou do exercício deficiente do **dever de colaboração do particular[...]**”. (Grifos do autor)

27 BALEEIRO, 2013, p. 1220.

28 XAVIER, 1995, p. 175.

Diante da crescente tendência de se optar por Pautas de valores presumidos para a aferição mais célere e menos onerosa de determinados impostos, como é o caso do IPTU e do ITBI, muitas vezes o lançamento tributário resulta de breve procedimento administrativo, baseado em métodos indiciários que substituem as provas, propriamente ditas, sem a observância, todavia, do disposto no art. 148, do CTN/66.

Com efeito, não é raro substituir-se a presunção relativa de validade das declarações e dos documentos prestados pelo contribuinte ou terceiros pela presunção de validade da base de cálculo arbitrada de acordo com Tabelas de Valores de Referência e, de igual modo, substituir-se o dever da autoridade administrativa de investigar a verdade real pelo ônus imposto ao contribuinte, quando este questiona a presunção de validade da base de cálculo assim arbitrada pelo fisco.

De fato. Em desabono da nossa República Federativa, o órgão fazendário nem sempre aceita o valor declarado pelo contribuinte, simplesmente arbitra a base de cálculo e, em caso de contestação, atribui ao contribuinte o ônus da prova, eximindo-se, assim, do seu dever de investigar verdade material. Em reforço à necessidade de observância das condições previstas no art. 148, do CTN/66, para o arbitramento da base de cálculo, assim se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n. 1.937.821/SP, *verbis*:

6. Em face do **princípio da boa-fé objetiva**, o valor da transação declarado pelo contribuinte **presume-se** condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que **somente pode ser afastada** pelo fisco se esse valor se mostrar, **de pronto, incompatível com a realidade**, estando, nessa hipótese, **justificada** a instauração do procedimento próprio para o **arbitramento** da base de cálculo, em que deve ser **assegurado ao contribuinte o contraditório** necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN).²⁹ (g.n.)

Deveras. À luz da vigente Constituição Republicana, a adoção de Tabelas de valores de referência para o cálculo do ITBI não tem o condão de, por si só, eximir o fisco do seu dever de investigação da verdade real. Incumbe-lhe, num primeiro momento, comprovar que, no caso, houve omissão ou que não são idôneas as declarações prestadas pelo contribuinte, para só então proceder ao arbitramento, observando-se, ademais, o devido processo legal, em caso de contestação. No Recurso Especial n. 1.937.821/SP, assim decidiu a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

7. A **prévia adoção** de um **valor de referência** pela Administração configura **indevido lançamento de ofício** do ITBI por mera estimativa e **subverte** o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento

29 BRASIL, 2022, n.p.

da base de cálculo **sem prévio juízo** quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo.³⁰ (g.n.)

Em atenção ao Princípio da boa-fé do contribuinte, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, firmou, ademais - para o fim previsto no art. 1.039, do Código de Processo Civil de 2015, CPC/2015, tese que explicita a necessidade de observância do devido processo legal para afastar, no caso do ITBI, a presunção de validade das declarações prestadas pelo contribuinte. Vejamo-la:

b) o valor da transação **declarado pelo contribuinte** goza da **presunção** de que é condizente com o valor de mercado, que **somente pode ser afastada** pelo fisco mediante a **regular instauração de processo administrativo próprio** (art. 148 do CTN);³¹ (g.n.)

Diante da adoção de ficções e presunções legais, dentre outras medidas levadas a cabo para ampliar e tornar mais célere a arrecadação de tributos, evidencia-se a relevância da Análise Econômica do Direito (AED) para, em respeito à interpretação e aplicação sistêmica da nossa Carta Magna, “(...) prevenir os problemas relacionados aos fracassos legislativos, assim entendidos como as leis que não se prestam a resolver (ou até pioram) os problemas que ensejaram a intervenção legislativa.”³².

Sob essa perspectiva, é oportuno ressaltar que, se de um lado está em jogo a necessidade de custear os crescentes gastos públicos, de outro, não se pode perder de vista a sobrecarga tributária que recai sobre os ombros do contribuinte.

Deveras, com exceção das pessoas favorecidas com a previsão de imunidade tributária, todo aquele que adquirir imóvel no Brasil, sendo ou não servidor público, estará sujeito ao ITBI; sendo proprietário de imóvel urbano ou rural, estará sujeito, respectivamente, ao IPTU ou ITR; se do aluguel deste imóvel resultar acréscimo patrimonial, será contribuinte do Imposto sobre a Renda; se o imóvel sofrer valorização decorrente da obra realizada com dinheiro público (em geral, proveniente dos impostos já recolhidos), será contribuinte de outra espécie de tributo, qual seja da contribuição de melhoria; se receber, como herança, legado ou doação, bem imóvel, será contribuinte do imposto *causa mortis* ou de doação.

No mais, o proprietário de imóvel também estará sujeito ao pagamento de eventuais taxas pela prestação de serviço público executado diretamente pelo Estado; taxas pelo exercício do poder de polícia administrativo; tarifas que, apesar de ser tributo, são devidas pelos serviços públicos prestados sob o regime de exploração econômica; e, com amparo na recente reforma constitu-

30 BRASIL, 2022, n.p.

31 BRASIL, 2022, n.p.

32 NASCIMENTO, 2023, p. 403.

cional, também deverá arcar com a contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

Esse breve panorama circunscrito aos tributos relacionados à propriedade tem como propósito reacender a crença do cidadão contribuinte de que, com todo o dinheiro proveniente da sua arrecadação, nossas instituições públicas possam ao menos investir na infraestrutura necessária à consecução de finalidades públicas ou de interesse público que, num círculo virtuoso, depende da cobrança e fiscalização de tributos, pressupondo-se, para tanto, o devido respeito aos direitos fundamentais do ser humano.

Ainda, a propósito, em atenção aos princípios da simplicidade, economicidade, transparência, neutralidade, dentre outros não menos relevantes para o exercício do poder de tributar, o CTN/66, como instrumento veiculador de normas gerais em matéria de legislação tributária, exorta a importância da cooperação entre as próprias entidades tributantes, *verbis*:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações**, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. (g.n.)

Para ilustrar a possibilidade de concretização desse mister, cumpre apresentar o Cadastro Imobiliário Brasileiro (CIB), previsto na Lei Complementar federal n. 214, de 16.1.2025 (LC 214/25),³³ para identificação única das pessoas físicas e jurídicas e das entidades sem personalidade jurídica sujeitas ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Essas informações, referentes a imóveis rurais e urbanos, terão integração, sincronização, cooperação e compartilhamento obrigatório e tempestivo em ambiente nacional de dados entre as administrações tributárias federal, estaduais, distrital e municipais (art. 59, §§2º e 3º, LC 214/25).

Também merece menção o papel complementar do registro de imóveis e do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) na promoção da transparência, na prevenção de fraudes e no rastreamento de operações financeiras potencialmente ilícitas.³⁴

Sem maiores considerações, o (Sobre)princípio da segurança jurídica será, todavia, atropelado sempre que, por razões de praticidade e celeridade, o Poder Público priorizar o emprego de ficções e presunções para respaldar a exigência de tributos e, ademais, inverter o ônus da prova, em detrimento do legítimo titular de direitos fundamentais: o “pagador de impostos”.

33 BRASIL, 2025, n.p.

34 COSTA, 2024, p. 122.

6. CONCLUSÃO

Viola cláusulas pétreas a atuação estatal que, por meio de suas funções legislativa, executiva ou judiciária, implícita ou explicitamente, percebe o contribuinte, não como sujeito de direitos, mas como valioso instrumento de arrecadação de riquezas.

À luz da Carta Republicana de 1988, a tributação e arrecadação de tributos se insere no processo de criação do direito, devendo ser rechaçada qualquer intervenção arbitrária do Poder público na esfera privada, isto é, sem amparo na legalidade-isonômica.

Sob essa diretriz, nem o Legislador nem a Administração Pública têm legitimidade para criar exigências ou impor restrições que não possam ser albergadas pela interpretação sistêmica dos princípios fundamentais que sustentam o ordenamento jurídico brasileiro.

Para a consecução do objeto proposto, considerou-se que o IPTU e o ITBI são impostos distintos e, conseqüentemente, distintas são suas bases de cálculo, ainda que, em linhas gerais, tenham como parâmetro referencial o valor venal do imóvel.

Sem incorrer em “bis in idem”, compete à Municipalidade, mediante lei específica, definir suas respectivas bases de cálculo, levando-se em conta o respectivo fato gerador e o momento de sua ocorrência.

Ao Executivo municipal, por sua vez, cabe constituir o respectivo crédito tributário, empregando técnicas e métodos que asseguram a imparcialidade na sua atuação e o respeito ao princípio inquisitório na busca pela verdade real.

Dentre os fundamentos apresentados, propugnou-se nesse estudo que o princípio da cooperação implica, para o contribuinte e terceiros, mero dever de colaboração com o fisco, jamais o dever de constituir o crédito tributário.

O princípio da realidade e o da praticidade, de igual modo, não são excludentes um do outro, ao contrário, se bem observados, poderão proporcionar maior imparcialidade e eficiência na arrecadação e fiscalização de tributos, tornando-se, assim, despicienda qualquer reforma da Lei Maior ou legislação infraconstitucional, de âmbito nacional, com igual propósito.

Contribui, pois, para a vitalidade do ordenamento jurídico, o julgamento proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.937.821/SP, no sentido de que o valor da transmissão declarado pelo contribuinte, para fins de ITBI, goza da presunção de veracidade, passível de ser afastada pelo fisco somente se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade.

Pelas razões expostas, conclui-se que este “decisum” está conforme o Direito brasileiro, sobretudo pela coerência de seus fundamentos, respaldados em sólido embasamento científico, de longa data sustentados no ambiente acadêmico.

Nesses termos, também se reconhece nessa pesquisa que o auxílio da ciência jurídica e da jurisprudência é deveras importante para a interpretação sistêmica das leis e escorreita aplicação do Direito, garantindo-se, desse modo, a efetividade da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro, 2025.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 68023**: informação e documentação: referências — elaboração. Rio de Janeiro, 2025.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro, 2024.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6028**: informação e documentação: resumo, resenha e recensão — apresentação. Rio de Janeiro, 2021.

ATALIBA, Geraldo. Avaliação de imóveis para lançamento de imposto – ato administrativo por natureza – caráter regulamentar da Planta de Valores – atualização de valores imobiliários. *Revista de Direito Tributário*, Ano 3, n. 7-8, p. 36-70, jan./jun. 1979.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2024**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm#:~:text=Os%20Munic%C3%ADpios%20e%20o%20Distrito,150%2C%20I%20e%20III. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. Lei complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20214%2C%20DE%2016%20DE%20JANEIRO%20DE%202025&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,e%20altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. Lei ordinária federal n. 9.935, de 18 de novembro de 1994. Regula o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm#:~:text=L8935&text=LEI%20N%C2%BA%208.935%2C%20DE%2018%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201994.&text=Art.%201%C2%BA%20Servi%C3%A7os%20notariais%20e,e%20efic%C3%A1cia%20dos%20atos%20jur%C3%ADdicos. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), dentre outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 11.11.2025.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar n. 85, de 2023. Estabelece que a base de cálculo do IPVA, do IPTU e do ITBI é o valor justo do bem ou direito tributado. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2354995>. Acesso em 25 jan. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (2. Turma). Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2608833 – São Paulo. [...] ITBI. Alínea c. Não demonstração da divergência. Acórdão baseado em fundamentos constitucionais.[...]. Spera Participações Ltda. Recorrido: Município de Bertoga. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 19 ago. 2024. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2024]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcor>

dao?num_registro=202401182981&dt_publicacao=22/08/2024. Acesso em: 11 dez. 2025.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça** (1. Seção). *Recurso Especial n. 1.937.821-São Paulo*. [...]ITBI. Base de Cálculo. Vinculação com o IPTU. Inexistência. Valor venal declarado pelo contribuinte. Presunção de veracidade. Revisão pelo fisco. Instauração de processo administrativo. Possibilidade. Prévio valor de referência. Adoção. Inviabilidade. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Fortress Negócios Imobiliários LTDA. Relator: Min. Gurgel de Faria, Brasília, julgado em 3 mar. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131®istro_numero=202000120791&peticao_numero=&publicacao_data=20220303&formato=PDF. Acesso em: 25 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. *Recurso Extraordinário n. 1.412.419 – São Paulo*. [...]ITBI: base de cálculo[...]. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Fortress Negócios Imobiliários LTDA. Relator: Min. Carmen Lucia, Brasília, julgado em 15 abr. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15366111299&ext=.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal** (Pleno). Repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.294.969 - São Paulo. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Drausio Ferreira Lemes e outro (a/s). Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 11 fev. 2021. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2025]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadordpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755092295>. Acesso em: 11dez. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 35^a ed., São Paulo: *JusPodivm*/Malheiros Editores, 2024.

COSTA, F. F. G.; REIS, J. R. Solidariedade e transparência: o impacto das reformas no registro de imóveis e o combate à lavagem de dinheiro no Brasil. *Rev. Fac. Direito UFMG*, Belo Horizonte, n. 85, p. 109-126, jul./dez. 2024.

DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2^a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição...). *Revista Internacional de Direito Tributário*, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 1, n. 2, Jul./dez. 2004.

MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário**. 2^a ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

NASCIMENTO, Roberta Simões. Legisladores economistas: o emprego da Análise Econômica do Direito na elaboração das leis. *Rev. Fac. Direito UFMG*, Belo Horizonte, n. 83, p. 401-423, jul./dez. 2023.

SOUZA, Gianluca Pereira. Presunção de Legitimidade do Valor da Transação Declarado pelo Contribuinte para Fins de Base de Cálculo do ITBI: Uma Questão Pacificada?. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 58, p. 207-227, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.9.2024.2594. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2594>. Acesso em: 11 dez. 2025.

SÃO PAULO. **Tribunal de Justiça de São Paulo** (7º grupo de direito público). *Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva n. 2.243.516-62.2017.8.26.0000*. Incidente de resolução de demandas repetitivas ITBI base de cálculo. Requerente: Fortress Negócios Imobiliários LTDA. Requerido: Município de São Paulo. Relator: Desembargador Burza Neto, 31 de julho de 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=12703618&cdForo=0>. Acesso em: 25 jan. 2025.

SOUZA, Gianluca Pereira. Presunção de Legitimidade do Valor da Transação Declarado pelo Contribuinte para Fins de Base de Cálculo do ITBI – Uma Questão Pacificada? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 58. ano 42, p. 207-227, São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024.

XAVIER, Alberto. I.R. Lançamento por arbitramento, pressupostos e limites. *Revista de Direito Tributário*, n. 31, p. 174-85, São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/mar. 1995.

Recebido em: 27/01/2025

Aprovado em: 18/11/2025