

**CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR REINALDO RAMOS/CESREI**

**FACULDADE REINALDO RAMOS/FARR**

**CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**VANILDO RUFINO DA PAZ**

**O ITBI E A PROGRESSIVIDADE SEGUNDO A SÚMULA Nº 656 DO STF**

**Campina Grande – PB**

**2015**

**VANILDO RUFINO DA PAZ**

**O ITBI E A PROGRESSIVIDADE SEGUNDO A SÚMULA Nº 656 DO STF**

Trabalho Monográfico apresentado à  
Coordenação do Curso de Direito da  
Faculdade Reinaldo Ramos – FARR, como  
requisito parcial para a obtenção do grau de  
Bacharel em Direito pela referida Instituição.

Orientador (a): Esp. Jardon Souza Maia.

**Campina Grande – PB**

**2015**

**VANILDO RUFINO DA PAZ**

**O ITBI E A PROGRESSIVIDADE SEGUNDO A SÚMULA Nº 656 DO STF**

Aprovada em: 18/12/2015

**BANCA EXAMINADORA:**

---

**Professor. Esp. Jardon Souza Maia.**

Centro de Educação Superior Reinaldo Ramos - CESREI

(Orientador)

---

**Professor (a): Mestre. Alberto Jorge Santos Lima Carvalho**

Centro de Educação Superior Reinaldo Ramos - CESREI

(1º Examinador)

---

**Professor (a): Mestre. Vinicius Lúcio de Andrade**

Faculdade Reinaldo Ramos

(2º Examinador)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu grande Deus, por estar me concedendo à oportunidade de estar concluindo este curso, com muita força e persistência; aos meus familiares em geral, que desde o começo da minha vida acadêmica me instruíram á caminhar sempre nos caminhos do bem, acima de qualquer circunstância, sendo sempre honesto e respeitando as pessoas em todos os momentos da minha vida. Sem discriminar ninguém; venho mostrar grande gratidão a minha esposa, que tanto me ajudou nas minhas decisões sempre acreditando nas minhas virtudes e na minha palavra, dando-me forças para ultrapassar barreiras, alcançando assim a minha meta, sendo assim um bom profissional e poder auxiliar ao próximo de acordo os seus necessidades e solicitações e a minha filha.

Quero também em forma de reconhecimento, agradecer a todos os mestres que tiveram a imensa paciência de me ensinarem e acima de tudo me ajudarem e me instruíram aumentando assim o meu saber acadêmico, sem esquecer é claro ao meu orientador: Jardon Souza Maia por ter cedido o seu precioso tempo orientando-me na finalização deste trabalho; sem esquecer também dos colegas e amigos que me encheram de força, e nunca me deixaram abalar me fazendo acreditar que eu seria capaz de concluir o meu curso. Que eu não desistisse porque eu já tinha percorrido metade do caminho, que eu já era um vencedor, e desistir eram para os fracos. Hoje posso afirmar: Sou mais que vencedor, sou forte e conquistei o meu objetivo: Conclui meu curso e hoje conto Vitória.

**“Insanidade é continuar fazendo a mesma coisa e esperar resultados diferentes”.**

**Albert Einstein**

## RESUMO

O objetivo principal de esclarecer consideráveis temas acerca do Imposto incidente sobre: transmissão dos bens imóveis, inter vivos de qualificação onerosa, e também de reais direitos sobre imóveis; menos os de garantia. Apesar de ter sido muito abordado o tema por meio de jurisprudência e de doutrinas pátrias persiste ainda alguns pontos polêmicos. Foi abordado um ponto muito importante: no trabalho ao reconhecer o momento correto do pagamento do imposto tributário, com a presença do seu fato gerador. Portanto, é necessário ter em mente que: o sistema de transmissão imobiliária estabelecido no Brasil decidiu que o momento certo, da transferência do domínio entre os bens imóveis. Ainda, é muito presente a prática imobiliária de partes, que celebram acordos de vontades, que estipulam o valor do acordo que na realidade é bem diferente do valor real. Evidentemente, o objetivo é de realizarem o recolhimento do menor dos tributos incidentes. São diversas as consequências dessa prática. Se acaso o município passe a cobrar o imposto de transmissão sobre o valor declarado pelas partes, poderá haver uma frustração de expectativas da coletividade. Em razão de que a tributação visa custear justamente o Estado, é o caso do Município. Apesar disso, não é só o Município que poderá ser prejudicado. Quando é lavrada uma escritura pública de compra e venda de um bem imóvel, por exemplo: Existe um recolhimento de uma determinada taxa, á qual chamamos de emolumentos. No exercício do poder de polícia, os Tribunais de Justiça dos Estados fazem jus ao recolhimento de certa percentagem sobre os emolumentos. Quando o valor recolhido de imposto de transmissão for fundamentado em falsa declaração das partes, poderá também haver, cobrança de emolumentos à menor, no que pode implicar em queda da receita do Poder Judiciário estadual. Isso será também abordado neste trabalho á seguir. A presente obra acadêmica será conduzida pelas regras de Direito Civil, que por sua vez disciplina os institutos que aqui são falados, particularmente da transmissão imobiliária, e sem esquecer é claro: pelas regras de Direito Tributário.

**Palavras-chaves:** Imposto – tributos – Pagamento – Jurisprudência.

## ABSTRACT

The main purpose of clarifying considerable issues about the incident Tax: Transmission of real estate, inter vivos costly qualification, as well as real property; less guarantee. Although it was very approached the subject through jurisprudence and doctrines homelands persists even some controversial points. A very important point was addressed: at work to recognize the correct payment of the tax imposed with the presence of his taxable event. Therefore, you must keep in mind that: the real estate transmission system established in Brazil decided that the right time, the transfer of the domain of real estate. Still, it's very present real estate practice of parties that celebrate wills agreements, which stipulate the value of the deal which is really quite different from the real value. Of course, the goal is to conduct the lower payment of taxes. There are several consequences of this practice. If anything the council pass the charge transfer tax on the value declared by the parties, there may be a frustration of the collective expectations. Because of that taxation is aimed precisely defray the state, it is the case of the municipality. Nevertheless, it is not only the City that may be adversely affected. When drawn up a public deed of purchase and sale of immovable property, for example: There is a payment of a certain fee, which will call charges. In the exercise of police power, the Courts of Justice of the States are entitled to payment of a certain percentage of the fees. When the transmission of tax collected value is based on misrepresentation of the parties, there may also be the lower the fees collection, as may result in fall of the state judiciary revenue. This will also be addressed in this work will follow. This academic work will be conducted by the rules of civil law, which in turn regulates the institutes that are spoken here, particularly the real estate transmission, and not forgetting of course: the rules of Tax Law.

**Keywords:** Tax - tax - Payment - Jurisprudence.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
-------------------------	-----------

### **CAPÍTULO I - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS**

1.1 Princípio da Reserva Legal Tributária (Art.150, I, CF) .....	12
1.2 Princípios da Anterioridade (Art. 150, III, “b”, CF/88) .....	13
1.3 Princípios da Igualdade ou Isonomia Tributária (Art. 150, II, CF/88) .....	14
1.4 Princípios da Irretroatividade (Art. 150, III, “a”, CF) .....	15
1.5 Princípio da Vinculabilidade da Tributação .....	15
1.6 Princípios da não Surpresa do Contribuinte (Anterioridade, Anualidade dos Lapsos Temporais Predefinidos) .....	16
1.7 Princípio da Transparência Fiscal ou da Transparência dos Impostos.....	16
1.8 Princípio da capacidade contributiva .....	16
1.9 Princípio da Progressividade (art.145, =1º, 150, II, 153, §4º, e 182, §4º, II, todos da Constituição Federal) .....	16
1.1.2 Princípio da Justiça Fiscal .....	17

### **CAPÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

2.1 Obrigação Tributária Principal .....	20
2.2 A Obrigação Tributária Acessória .....	21
2.3 Inadimplência de uma obrigação.....	23

### **CAPÍTULO III - ITBI E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - ÂMBITO MUNICIPAL**

3.1 ITBI e Fato Gerador .....	26
3.2. ITBI e o Sujeito Ativo .....	29
3.3 Contribuinte .....	29
3.4 Base de cálculo .....	30
3.5 progressividades de alíquotas .....	30

## **CAPÍTULO IV - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE**

4.1 Obrigação em relação aos entes federados .....	35
4.2 Aplicação da progressividade no sistema tributário .....	37

## **CAPÍTULO V - A EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

5.1 Entendimento do Supremo Tribunal Federal .....	39
5.2. O novo entendimento do STF referente ao julgamento do RE 562.045/RS .....	40

## **CAPÍTULO VI - TEMAS CONTROVERSOS**

6.1. Sistemas de transmissão imobiliária .....	45
6.2. Momento da ocorrência do fato gerador .....	48
6.3. Substituição tributária “por fato futuro” .....	50

<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>54</b>
-----------------------------------	-----------

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>56</b>
--	-----------

## INTRODUÇÃO

Para referir-se a obrigação tributária é necessário interpretar a responsabilidade como relação jurídica designando o relacionamento que une o devedor a uma obrigação em responsabilidade do credor, isto é, tem direito de pedir essa prestação a que o devedor está ligado. A responsabilidade tributária, em conformidade com a forma em que a prestação é implantada tem por objeto, em assumir as formas de Fazer, não fazer ou dar. A responsabilidade dentro do Direito Tributário não tem matéria diferente da que lhe é conferida no direito de obrigação comum.

Ela se caracteriza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que se mostra como sendo uma prestação que terá sempre a natureza tributária, ou seja, um dar, fazer ou não fazer de conteúdo relacionado a tributo. É por meio do objeto que a responsabilidade traz a sua administração tributária. A responsabilidade tributária é uma carga de obrigação de cunho público, na qual decorrem consequências consideráveis. O Estado tem a figura do credor como sendo o próprio responsável em cumprir com a obrigação (ou entidade a que a lei atribui condição de sujeito ativo no caso das contribuições para fiscais). Dessa forma, o crédito na obrigação tributária, é fundamental pela autoridade administrativa. No entanto, isso não impede que, por ação vinculada da autoridade ou por lei, que é recepcionado através de preceito legal, o devedor da obrigação tributária seja liberto do seu cumprimento.

O que não se permite é essa liberação decorrer de ação do administrador fiscal, sem suporte na lei. O presente trabalho se referirá sobre o ITBI em relação obrigação tributária – Impostos sobre transmissão de bens imóveis, quando observamos, sobretudo a circunstância geradora do referente imposto e interrogar sobre a legitimidade ou não do desenvolvimento aplicado a ele.

Neste trabalho também foi abordado outra questão bem significativa que foi: a base de cálculo do tributo que aqui é referido. Discute-se muito se pode haver vinculação obrigatória, entre a base de cálculo do imposto referido, com o Imposto sobre a propriedade territorial urbana – IPTU. É muito grande a repercussão deste tema. Definir se a incidência ocorre sobre o valor real, o valor venal ou sobre o valor de mercado que por sua vez tem sérias implicações, principalmente no que diz respeito ao mercado imobiliário

e aos cofres públicos. Quando a interpretação é determinada pode causar uma diminuição na receita pública. Por outro lado, pode aparecer a cobrança exagerada de tributos, afetando a esfera da propriedade privada, de tal maneira que os contribuintes acabam sendo submetidos a certas sobrecargas financeiras.

## CAPÍTULO I - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

A Carta Magna de 1988 recepcionou alguns dos princípios constitucionais tributários que são caracterizados de grande importância. Sendo assim, o relacionamento entre a tributação é uma união jurídica e não especificamente a se tratar de um poder, criando assim importante a existência de conceitos que os administram.

Segundo o entendimento de Alexandre de Moraes o texto da Carta Política de 1988 individualizou as normas que se consagram básicas para o Direito Tributário referindo à proteção do contribuinte e à barreira em relação ao poder de tributar. Este bloqueio limitado que foi criado constitucionalmente em relação à atividade do estado criou a tributação, da qual se tornou fundamental para garantir a segurança jurídica e os direitos pessoais, especificamente ao que se refere à propriedade, afastando arbitrariedades e abusos tendo a mesma opinião assim com uma afinidade respeitosa entre o cidadão e o fisco. MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Com esse intuito a Carta Magna de 1988 – dedicaram os seguintes princípios:

### 1.1 PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL TRIBUTÁRIA (ART.150, I, CF)

Segundo as palavras de Luciano Amaro, o presente princípio é multissecular, do qual o mesmo teve a sua consagração na Inglaterra, na Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, com as seguintes declarações:

Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mais uma vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres. (AMARO. 2007. p. 34).

A junção, dos entes federados, que são: Estados, os Municípios e o Distrito Federal exclusivamente terão a oportunidade de pedir ou incluir tributo por meio da lei. A lei da qual solicita o tributo tem a obrigação de mencionar, de acordo com o artigo 146, III, "a", da Carta Magna de 1988:

- a) O fato tributável;
- b) A base de cálculo;
- c) A alíquota;
- d) As regras para encontrá-la o sujeito passivo dentro da obrigação tributária;
- e) O sujeito passivo.

## 1.2 PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE (ART. 150, III, “B”, CF/88)

O presente princípio regulou que os entes que se fazem integrantes para a atividade de tributar não possui autonomia para exigir a cobrança de tributos que estejam dentro da mesma atividade financeira em que estes foram majorados ou criados. Segundo Eduardo de Moraes Sabbag, “o verdadeiro sentido do princípio da primazia é conservar a estabilidade jurídica, pressuposto doutrinário que estende os seus efeitos a todos os ramos do Direito, chegando a coincidir na disciplina em estudo, no qual o assunto é prioridade tributária”. (SABBAG, Eduardo Moraes. Direito Tributário – Elementos do Direito. 8ª Edição. Premier Máxima 2007).

A anterioridade não é reconhecida, no-entanto, a casos a seguir:

- a) Imposto de importação (II)
- b) Imposto de exportação
- c) Imposto sobre produtos industrializados (IPI)
- d) Imposto sobre operações financeiras (IOF)
- e) CIDE petróleo
- f) Empréstimo compulsório para casos de calamidade pública ou guerra externa
- g) Imposto extraordinário de guerra
- h) Contribuições sociais, que obedecem à anterioridade nonagesimal ou mitigada.

A Emenda Constitucional nº. 42/03 juntou ao artigo 150, III, CF, a letra c, que exige que seja respeitado o período de 90 dias referente à data que gerou ou adicionou o tributo e sua legítima cobrança. Temos com as seguintes exceções nesta regra; são: os empréstimos compulsórios nos acontecimentos de calamidade pública ou guerra externa, impostos de importação e exportação, imposto sobre exercício financeiros, imposto sobre

ao lucro, imposto excepcional de luta e fixação da sustentação de cálculo do IPVA e do IPTU.

### 1.3 PRINCÍPIOS DA IGUALDADE OU ISONOMIA TRIBUTÁRIA (ART. 150, II, CF/88)

Os tributos federais, estaduais, municipais e distritais poderão ser homogêneos em toda a localização de sua existência, retratando a idêntica fundação de números, fechando os olhos a contribuintes em iguais circunstâncias que recebam tratamento diferenciado por meio do Estado, inclusive, bloqueado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, seja qual for à natureza, em razão de sua origem ou destino. Assim sendo, o princípio da igualdade tributária proíbe determinantemente distinções arbitrárias, em meio a contribuintes que se encontrem em condições iguais. Segundo as palavras de: Luciano Amaro ele nos conta que “nem pode o aplicador, em confronto com a lei, excluir, nem dar autorização para o legislador, ao ditar a lei a fazer discriminações. Projetando assim o início da garantia do indivíduo, podendo evitar perseguições e favoritismos”.

Nos casos de contribuintes que estão em situações distintas é permitido tratamento tributário diferenciado, assim nos orienta Hugo de Brito Machado:

Como não prejudica o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta harmonização, o tributo evolutivo. Assim sendo, devemos concordar que aquele que tem maior possibilidade de contribuir mais deverá logicamente pagar um imposto maior, pois é somente assim que estará sendo igualmente tributado o imposto. Neste caso a igualdade consiste no equilíbrio de ocorrências para com a capacidade de contribuição, em ocupação de atribuições criminosas dos recursos. (MACHADO. 2005. p. 58).

A questão de não haver afronta ao princípio da igualdade, faz com que o tributo seja tratado de forma evolutiva. Assim vemos que, baseado neste princípio os contribuintes podem contribuir de acordo com as suas condições; quem ganha mais contribui com um pagamento maior de tributo e quem ganha menos, contribui com um pagamento menor. A contribuição tem como base a igualdade entre os contribuintes para manter o equilíbrio arrecadação para o estado.

#### 1.4 PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE (ART. 150, III, “A”, CF)

Segundo as palavras de Ricardo Cunha Chimenti:

Os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentados os tributos (estabelecida à hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações. A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados (art.105 CTN). (CHIMENTI. 2007. p. 67).

O aumento dos tributos é instituído de acordo com a vigência da lei que determine o seu aumento e posteriormente, estabeleça uma condição de permanência ou um acréscimo de alíquota maior. Dessa forma a lei não pode se aplicar a fatos geradores que já foram consumados e que não geram obrigações a serem acarretadas.

O Código tributário nacional permite a retroatividade em seu artigo 106, quando a lei:

- I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ou
- II- tratando-se de ato não definitivamente julgado;
- III- quando deixe de defini-lo como infração;
- IV- quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época do fato gerador ou da prática do ato.

Refere-se à retroação de benefício referente a multas tributárias, segundo o entendimento de Eduardo de Moraes Sabbag. SABBAG, op. cit., p.185. Em sumula, é barrada a existência de tributos sobre eventos causadores, acontecidos antes da vigência da lei.

#### 1.5 Princípio da Vinculabilidade da Tributação

O dominante do magistério inclina-se, segundo o ensino de Paulo de Barros Carvalho. Entenda assim que, lá no fim da estância tributária, há de haver somente aqueles atos que são vinculados (e não atos discriminações) fundamentando assim o princípio em tela.

## 1.6 PRINCÍPIOS DA NÃO SURPRESA DO CONTRIBUINTE (ANTERIORIDADE, ANUALIDADE DOS LAPSOS TEMPORAIS PREDEFINIDOS)

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, o começo da ausência do contribuinte é caracterizado como fundo axiológico. São valores criados da absorção dos povos de conhecimento e da razoável anterioridade, proporção e a quantidade dos tributos a qual estariam sujeitos em um tempo bem perto, de modo que possam planejar as suas atividades levando sempre em conta os referenciais da lei. (NAVARRO Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª Edição. Forense. 2004).

## 1.7 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL OU DA TRANSPARÊNCIA DOS IMPOSTOS

O artigo 150, § 5º, da Constituição da República, nos fala que a lei definira as medidas para que os clientes sejam bem explicados a respeito dos impostos que cair sobre os produtos e os trabalhos e funções. Estas designações tiveram o seu surgimento pelos respectivos mestres: Luciano Amaro e Ricardo Lobo Torres e Fábio Perianandro.

## 1.8 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição da República decidiu, que no art.145, §1º, sempre quando necessários forem, os impostos poderão ser de característica própria e também será considerado segundo a sua eficiência econômica, o contribuinte autorizada à administração tributária, em especial para averiguar a existência real desses propósitos, reconhecendo assim e respeitando os direitos pessoais nos termos da lei, as posses, lucros e movimentos financeiros do contribuinte.

## 1.9 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE (ART.145, =1º, 150, II, 153, §4º, E 182, §4º, II, TODOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL)

Este é o princípio da expansão e da aptidão contributiva deixando assim que as alíquotas possam ser classificadas devido a competência econômica do contribuinte. Podemos dar com exemplo: a alíquota crescente no imposto de renda e do IPTU. A EC29/2000 aprovou o IPTU crescente em razão do valor do imóvel sem prejuízo da

progressividade no tempo com associação à propriedade urbana que não esteja satisfatoriamente utilizado – art.182, §4º, II, da CR.

### 1.1.2 Princípio da Justiça Fiscal

Em inúmeras obras o princípio da Justiça Fiscal não é comentado. Em outras, ele está exposto em estudos relativo referente a outros princípios, tendo em vista sua ligação pessoal com o princípio da capacidade contributiva do principio da igualdade. A atividade de tributo que o Estado faz exigências em relação aos seus contribuintes se torna um dos meios de atividades mais importantes referente à arrecadação que o Estado possui.

Isto posta, na oportunidade que o Estado, repressivamente, faz uma exigência ao cidadão para que disponha dos seus próprios recursos para custear as suas despesas, fazendo-se necessário que a tributação que esteja sendo cobrada aconteça de uma forma justa, isonômica com os seus contribuintes, de modo que não exista a ausência de condições para munir-se com o seu necessário sustento, sendo assim, para que não possa deixar de até mesmo contribuir com o Erário Público.

Segundo as palavras de Conti, é visível que na pesquisa de um conceito em relação a o que significa justiça fiscal, é explanado que:

A obtenção de uma estrutura tributária ideal, sob o ponto de vista da igualdade, da equidade e da justiça fiscal, pode ocorrer por meio da aplicação de alguns princípios consagrados entre os estudiosos da Ciência das Finanças. São eles o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. (CONTI. 1997. p. 74).

De acordo com o que diz o princípio do benefício à tributação, o mesmo se realizará de maneira que cada cidadão contribuinte terá sua participação no procedimento de arrecadação dos tributos, de modo que os benefícios obtidos tenha a função de demonstrar os gastos que foram realizados através de recursos do próprio Estado.

No início em que foi instituída a capacidade de contribuição que é feita através dos contribuintes, todos os cidadãos tem o dever de colaborar para a ação ou efeito de financiar

as despesas do Estado em relação às partes separadas de sua capacidade e ajuda referente a estes gastos, ou seja, a prova tributária tem a tendência de ser menor ou maior analogicamente se caracterize maior ou menor, de maneira recíproca, a condição econômica do cidadão que contribui. O mesmo doutrinador direciona duas críticas em relação ao princípio do benefício: primeira crítica, que existe a dificuldade no momento de se indicar a quantidade de tributos que o contribuinte terá que arcar para financiar gastos do Estado, sendo assim, deveria ter o conhecimento em relação à preferência dele por indicar obra pública ou serviço; segunda crítica, que o mesmo princípio não contempla a nova repartição de renda entre os cidadãos da sociedade, mas unicamente um cumprimento de obrigações direta referente ao que foi determinado ao cidadão que contribuiu.

Mesmo assim, vislumbra-se uma aplicação mais efetiva deste princípio nas contribuições de melhoria e nas taxas, que por meio da sua natureza, tem caráter de contraprestação. A justiça fiscal exige que, além de o contribuinte-cidadão participar do processo que cria a confecção e implanta a autorização fiscal e que posteriormente gera o conhecimento que a invasão que é feita pela comunidade trará em relação ao seu patrimônio, o mesmo tem a obrigação de contribuir para a mesma comunidade no total da sua colaboração no resultado de produção da riqueza dela e conforme suas necessidades.

## CAPITULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O compromisso tributário disposto no Código Tributário Nacional – CTN se divide em duas obrigações sendo elas: obrigação principal e obrigação acessória. O art. 113 do CTN determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O vínculo jurídico de obrigação tributária é peça primordial, é permitido por leis tributárias, sendo, pois este de característica obrigacional estabelece sempre uma obrigação entre o sujeito passivo com o sujeito ativo que contribui. No campo tributário, temos um vínculo jurídico que se instaura entre o sujeito ativo e passivo do imposto, inclusive outras pessoas que estejam também participando no qual ira decorrerem uma obrigação tributária vigente ou imediatamente. A ligação que existe entre o Estado e contribuintes não é uma relação de poderio, na verdade é uma relação jurídica de caráter de obrigação, e assim desse modo vai sendo construída uma peça fundamental no Direito Tributário. Este vínculo surge de um episódio típico e jurídico previsto em lei, com o ato causador. Desta maneira aparece, uma obrigação.

No momento em que começa a existir um vínculo de obrigação de tributo, não devemos nunca esquecer: de que temos um elo jurídico entre o sujeito ativo aplicador do tributo e o contribuinte, o sujeito passivo é obrigado a cumprir com as obrigações, ou melhor, dizendo, a obrigação tributária é compreendida como sendo um vínculo jurídico sustentado diretamente entre o sujeito ativo e sujeito passivo em função do tributo. O Código Tributário Nacional determina que o compromisso de tributo passe a surgir juntamente com o episódio de uma ocorrência geradora de tributos constituindo assim o crédito através do lance, quando nesse caso seria bem melhor o crédito de que o débito tributário, aparece juntamente com o episódio de um fato gerador de tributo, sendo assim o lance acaba desse modo ocasionando uma obrigação tributária. A obrigação tributária de

determinado sujeito passivo fazendo pagamento de um tributo ou punição financeira, tendo assim validade existente quando no caso de acontecer ocorrência geradora do compromisso tributário, podendo assim ter suas consequências, porém demoradas até que aconteça algum lançamento do tributo mencionado, quando forem constituídas as condições e exigências do crédito tributário.

A exigência de um tributo e a qualidade que será primordial a obrigação, sendo assim não se pode haver uma sem a outra. Assim sendo só podemos falar em obrigação tributária depois do lançamento. Na verdade a obrigação jurídica tributária é um elo que existe entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, de um compromisso de dar, fazer, não fazer ou de simplesmente tolerar, nos termos do artigo 113 do CTN, sob pena de sanção.

## 2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

A principal disposição tributária surgiu de um episódio, previamente manifesto em lei, de acordo legítimo. Sendo assim um dever heterônomo, resumindo de qualquer forma judicialmente somos obrigados a cumprir o dever de tributar, como por exemplo: se uma pessoa compra uma casa na cidade, "zona urbana" então como consequência o proprietário do imóvel com certeza terá que pagar o imposto predial e territorial urbano, ou seja: o IPTU municipal. O compromisso principal ocorrerá todas as vezes que houver evento jurídico previsto em lei.

Conforme esta escrita no Código Tributário Nacional à obrigação fundamental aparece com o acontecimento de fato gerador de tributo, assim desta forma acontece que abre espaço para uma criação de direito, ou seja, o fato contém todos os elementos e direitos reservados aos seus direitos de reconhecimento, ou seja, direitos de identificação.

A disposição de imposto fundamental sempre se origina de lei, ou seja, somente a lei poderá estabelecer um tributo, de modo que exclusivamente a lei poderá originar uma obrigação tributária principal. Dessa forma, o dever de pagar os tributos ao Estado é indispensável, devendo assim ser sempre estabelecido por lei. Segundo as palavras de: Ricardo Lobo Torres referindo-se ao objeto da responsabilidade tributária é explanado segundo o seu entendimento que:

O tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei. (TORRES. 1993. p. 306-307).

Dessa forma o tributo que é instituído pelo o Estado torna-se um dever fundamental, para a realização de uma prestação pecuniária consistente. Sendo assim, a exigência da qual tenha sido feita, acarreta o fato que está inserido dentro da lei.

## 2.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

As obrigações acessórias são costumes simples e obrigatórios exigida de forma determinante pela lei – produzir notas fiscais, apresentar informações de lucros etc. Tendo assim características em deveres de fazer e não fazer. No entanto, terão que transcorrer de prognósticos definidos por lei em determinação específica, em outros termos, de leis que tenham o sentido formal e material, no entanto absolutamente ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo a não ser a teor da Constituição da República ou em virtude de lei.

A caracterização da responsabilidade tributária não implica falar que ela assim sendo qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente seja subordinada. A obrigação acessória tem como meta oferecer meios à fiscalização tributária para que esta por sua vez, averigue e fiscalize com precisão a arrecadação dos impostos – obrigação principal – a qual o mesmo, sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa que esteja ou possa estar obrigado.

Expressando com mais clareza, as obrigações tributárias acessórias nada mais são do que, os deveres fundamentais que são exigidos pelo sujeito ativo com o objetivo de assegurar o interesse da arrecadação dos impostos que são pagos facilitando assim também a atividade de sempre fiscalizar o sujeito passivo. Esta imparcialidade e a questão terminológica de obrigação criam conflitos doutrinários em meio aos especialistas em direito civil em face do Código Tributário Nacional, pois em Direito Tributário esta obrigação nem sempre é acessória seguindo caminhos diversos da obrigação principal, contestando assim a regra civilista "accessorium sequitur suum principale".

Dessa maneira, podemos diferenciar o termo: obrigação acessória na fundação da doutrina privatista, da obrigação acessória do Código Tributário Nacional. Na primeira foi resguardado que as obrigações acessórias nada mais são do que deveres administrativos e não obrigações precisamente faladas no sentido jurídico, pelo caso de que toda obrigação tem reflexo no caso de heranças e posses, sendo assim, tem conteúdo patrimonial; além de argumentarem não ser de obrigação acessória. Pois acessória no direito tributário, pode vir acontecer de existir sendo ou não da obrigação principal.

Como aqui já foi mencionado anteriormente à obrigação acessória, de acordo com o art. 113, §2º do CTN, é a mesma que se origina da legislação tributária e tem como motivo “as prestações, positivas ou negativas, prevendo desta forma o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. O parágrafo 3º nos diz que: “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

Também é importante transcrever o art.115, que estabelece:

Art. 115. 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.

No art.115 trata-se de uma carência, pois dessa forma na obrigação acessória não tem uma ocorrência causadora. Na lei certamente, impõe verdadeira obrigação de fazer ou não fazer, no interesse em lucros da administração tributária. Um fato que não é concreto previsto em lei pode ser considerado, por sua vez realizado, e dessa maneira gerando a obrigação de pagar tributos. Na mesma ocorrência, de forma alguma se pode produzir duas obrigações: uma principal, outra acessória.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho:

As chamadas obrigações acessórias não possuem fato gerador; decorrem de prescrições legislativas imperativas: emita notas fiscais, declare rendas e bens, etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz se o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força de lei, cabe apenas

reafirmar que a legislação a que se refere o artigo somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material. (COELHO. 2004. p. 115).

O respectivo caráter de tudo o que é acessório deve ser visto moderadamente, em dimensão de forma que: não necessariamente signifique uma forma de existência dependente da obrigação de pagar tributos. Podemos perceber que: por exemplo, a obrigação acessória determinada por lei: no art. 32, IV, da lei nº 8.212/91, na verdade o que importa é a arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias destinadas ao INSS. Já no art. 34, IV, da lei citada acima, determina que as empresas passem há informar todo mês, por meio de documento esclarecendo em regra, a presença de fatos geradores dentre várias informações de interesse do INSS. Então, mesmo que não ocorram fatos geradores de contribuições previdenciárias, haverá sempre a obrigação acessória de prestar informações devidas que interessarem à autarquia. Evidencia de inutilidade de fato geradora para obrigação legal direta de dever jurídico.

As obrigações acessórias não são estabelecidas por meio de normas de arguição, quando um dever se impõe, de forma que seja preenchido de maneira certa, como acontece com as principais. A lei por sua vez estabelece o dever jurídico imperativamente. Descumprida a obrigação acessória, ocorre a penalidade da multa financeira.

Podemos aqui observar a transformação prevista no § 3º, do art. 113, do CTN. A norma nos diz que a acessória, pelo fato simples de seu descumprimento, acaba se transformando em obrigação principal, relativamente à penalidade financeira. Tudo indica que acontece discordantemente e quem faz as leis quer dizer outra coisa. A lei determina que o sujeito passivo da acessória faça ou não faça algo. Descumprido o dever jurídico, aplica-se uma multa, ou melhor, uma penalidade pecuniária, que não tenha evidentemente a natureza tributária. Diz que não se trata de sanção por ato ilícito.

### 2.3 INADIMPLÊNCIAS DE UMA OBRIGAÇÃO

A inadimplência de uma obrigação jurídica, determinada por lei nos interesses da administração fiscal, é ato ilícito. Ilícito é tudo aquilo que é contrário ao direito, e desta forma se for descumprido um comando legal é contrário ao direito, e assim consecutivamente. Portanto, sendo a multa ou penalidade pecuniária e, por conseguinte,

sanção por ação ilegal, não pode ser evidentemente considerado tributo. Portanto a comutação é afirmada no § 3º do art. 113 é ontologicamente inviável, porque comprometeria, ou poderia fazer com que a multa possa ser liberada, e passe a não ser mais uma penalidade, ou que o tributo passe a ser uma cobrança por ato ilícito. A conformação da posição mostrada que o legislativo tencionou simplesmente dar à cobrança da multa, na lei da cobrança do tributo, tendo em vista que ambos se inscrevem na categoria de crédito público. Mas, se foi isso que pretendeu, não o disse direito, e nem de forma clara.

Quando lemos os arts. 113 e 114 podem chegar à surpreendente conclusão de que o ilícito que no caso é o descumprimento da acessória caracteriza, nem mais e nem menos que: um fato gerador principal no qual a sua definição e conteúdo é pagar a multa. Certamente, não é disso que se trata. A multa não tem propriamente fato gerador. É na verdade uma punição por descumprimento de exigência legal de um fazer ou não fazer, devemos lembrar que não tem natureza tributária. O Código Tributário Nacional aprova previsão de episódio gerador através da legislação tributária, no qual o arrolamento encontra-se lavrado nos arts. 96 e 100, ao contrário do que esta estabelecida no caso do fato gerador, na obrigação principal, infalivelmente representado em lei em sentido categórico e material, conforme nos mostra o art.97, III. Luciano Amaro nos diz:

Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas situações pode não estar em lei, mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de legislação tributária dada no art.96; mesmo, porém, que se ponha em causa o dever de utilizar certo formulário, descrito em ato de autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como essa, decorre da lei, pois nesta é que está o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado a sua discricção. E, obviamente, também nessas situações, o nascimento do dever de alguém cumprir tal obrigação instrumental surgirá, concretamente, quando o respectivo fato gerador. (AMARO. 2001. p. 93).

Quando passamos a utilizar o ramo técnico jurídico, devemos filiar alguns conceitos que são expostos por fatos apropriados pela linguagem jurídica, não é de grande valor procurar precisão conceitual e terminológica. Em relação à chamada responsabilidade acessória, o legislador quando criou a lei, abriu precedentes para desordens e compreensões diversas, e desta maneira não é nada conveniente do ponto de

vista da técnica legislativa. O que acontece na realidade é: que o legislador talvez quisesse nos dizer na verdade que, é possível descobrir e expor suas definições.

Os deveres jurídicos que estão estabelecidos no art. 113, § 2º, do CTN, não contradizem um vínculo jurídico entre dois sujeitos, não ligam um conteúdo de crédito, e desta forma, não podem ser classificados como obrigações. Quando começamos a observar o outro lado, podem sim existir; com um detalhe: sem que exista uma respectiva obrigação principal, e como consequência não poderá ser acessória. Trata-se de dever de fazer ou abster-se de algo, o imposto está situado em um só lado, decididamente pelo legislador, em benefício da administração fiscal. Seu descumprimento produz a aplicação de multa sancionadora; que por sua vez passa a ser cobrada como se fosse tributo.

### **CAPÍTULO III - ITBI E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - ÂMBITO MUNICIPAL**

Antes de entrarmos exclusivamente no imposto em destaque, é importante conceituarmos o que possa ser um fato gerador da obrigação tributária. O fato gerador da obrigação principal, como fato jurídico, é a situação de ocorrência ou de direito, de capacidade econômica; necessária o suficiente para provocar, através de sua verificação concreta, o aparecimento de obrigação tributária como também a de relação jurídica.

Existem três gêneros de fato geradores: a) instantâneo – quando a situação prevista em lei ocorre num instante único e identificado no tempo. Exemplos: ICMS, IOF e ITBI; b) periódico (múltiplo, complexo ou “complexivo”) – quando a situação prevista em lei é proporcional a um conjunto de fatos considerados em um deliberado intervalo de tempo, exemplo: IR e c) continuado – acontece quando a situação prevista por lei é definida por um momento específico, apesar de que permaneça ou continue indefinidamente em sua conformação básica. Exemplos: IPVA, IPTU e ITR. Já dentro do fato da obrigação acessória e que o torna como fato gerador e, de acordo com a lei, qualquer momento que passe a obrigar a prática ou a desistência do ato que não configure obrigação principal.

#### **3.1 ITBI E FATO GERADOR**

Esse imposto é por sua vez conhecido como: imposto de transferência; regressou à competência municipal, através do surgimento da Constituição da República de 1988. Uma reformulação que foi recepcionada por meio da EC 18/65 havia feito a transferência dos impostos e que conseqüentemente foi para os Estados, o que envolve as substituições causa mortis e Inter vivos. A CF/88 criou a divisão lógica do referido imposto, sendo existente a conta com as pressões estaduais e locais: de um lado, concedeu aos municípios a oportunidade de ter o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e conseqüentemente os direitos nele inserido; em outra escala, estabeleceu aos Estados o imposto sobre herança e respectivamente a doação referente a quaisquer direitos ou bens que assim se deu retorno com a Constituição de 1946 na qual a substituição de quaisquer bens incorpóreos ou corpóreos foi taxada.

O Código Civil de 2002 conservou de modo o mesmo sistema, do qual se encontra previsto nos artigos 1245- 1247. No estado brasileiro, por conseguinte, a substituição de

bens imóveis apenas se adequa ao registro do instrumento no cartório de registro de propriedade. Assim sendo, desde o dia 05 de outubro de 1988, a Constituição Federal concedeu poderes aos Estados e ao Distrito Federal a responsabilidade de tornar obrigatório e indispensável um imposto que é instituído sobre a herança e a doação em relação a quaisquer direitos ou bens, em conformidade com o texto da Emenda Constitucional nº 3/93, e também para os Municípios e para o Distrito Federal qualidade legítima de jurisdição para estabelecer imposto sobre transmissão Inter vivos, empréstimo, por faculdade de agir a um feito oneroso, de bens imóveis, por natureza ou ato físico, e de garantias reais em relação a imóveis, com exceção aos de garantia, assim como as garantias de direitos a sua posse.

A Carta Magna de 1988 delimitou a não qualidade ou caráter do que é incidente referente ao ITBI sobre a transmissão de direitos ou bens que estão integrados ao patrimônio de uma pessoa jurídica em resultado do capital, nem em relação à transmissão de bens ou direitos que decorre da junção, integração, incidir ou extinguir de pessoa jurídica, exceto se, nestes casos, o exercício que prepondera ao adquirente for à venda e a compra desses direitos ou bens, aluguel de bens imóveis ou arrendamento mercantil. A Constituição não impôs tributação, mas concedeu a oportunidades competências tributárias para os entes da federação: União, os Estados, Distrito Federal e para os Municípios. Cada responsabilidade tributária que foi imposta pela Constituição possui uma limitação por meio da exposição de uma regra que tenha sido criada de forma originária.

A atividade da referida jurisdição, isto é, a criação do imposto por meio de atividade legislativa que possui a sua limitação através da regra matriz imposta de acordo Constituição. O ITBI está citado no artigo 156, II da Carta Magna de 1988. O referido artigo constitucional especificamente sobre delimitação exata de impostos e de suas várias formas em relação às espécies, sendo assim, quando faz referências aos tributos dos devidos fatos geradoras, contribuintes e bases de cálculo e; tomar ação, crédito, lançamento, decadência e prescrição tributários. Em relação ao ITBI é o Código Tributário Nacional o que foi mencionado em relação à lei complementar. Como resultado faz-se necessário entender que além de trilhar as regras impostas na Constituição é de responsabilidade dos Municípios do Distrito Federal, o exercício de sua jurisdição tributária, trilhar também às definições e regras que foram estabelecidas por meio Código

Tributário Nacional, que mostra a forma de entendimento em relação ao ITBI por meio dos artigos 35 até 38 e no artigo 42.

Podemos considerar dentro dos limites constitucionais e legais, afirmando que o fato gerador do ITBI é transferência entre vivos, seja qual for o título, por meio de ação oprimente, de renome e controle aproveitável de bens materiais e imóveis por característica ou por acessão física, como estão estabelecidos na lei civil, tendo desta forma, tendo direitos existentes sobre bens imóveis, menos os direitos reais de proteção e consentimento de direitos referentes a transferências expostas. Os bens imóveis são tratados no artigo 79 do CC: o solo e tudo quanto for englobado naturalmente ou artificialmente. Direitos reais são aqueles relacionados pelo artigo 1.225 do CC, desta forma, posses, extensão, a superfície, o usufruto, a servidão a prática de habitação e o direito do comprador promissor do imóvel. Levando em conta o ITBI, transmitindo e desempenhando os direitos, definindo-se alienação.

No artigo 150 da Constituição esta estabelecida que: “é bloqueado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios solicitar ou aumentar tributos sem que a lei estabeleça;” – a execução da competência mencionada é cobrada da lei municipal da qual a abrangência não poderá ultrapassar a lei constitucional. Na mesma Constituição esta disposta no artigo 146 cabendo à lei complementar federal, determinar regras gerais em matéria de lei tributária, especificamente em relação à forma de como a definição tributária é interpretada e de seu caráter, tal como, em relação à cobrança de impostos e de seus respectivos fatos geradores, bases de dos respectivos cálculos dos contribuintes; compromisso, projeção, crédito, prescrição e decadência tributária. O ITBI tem como orientação para ser instituído, é o CTN que depois de se elaboração tornou-se uma lei complementar para auxiliá-lo.

A base de cálculo do ITBI é o valor desonesto de bens ou direitos transmitidos, ou seja; é o valor à vista, em espaços normais de negociação, ou seja, na data em que ocorrer o fato gerador. Portanto nem a Constituição nem o CTN organizam em cima da porcentagem do ITBI. Compete através da lei, portanto: ao Município ou ao Distrito Federal determinar a porcentagem do tributo. Devido a Constituição estabelecer uma lei principal ao instaurar o imposto e transmitir competência é que o CTN estabelece leis para que dessa forma possa ser interpretada a organização de conceitos e de formas de direito

privado, é possível definir com precisão o fato gerador do ITBI. Tais indicações devem ser seguidas pelos Municípios e pelo Distrito Federal expondo-se as consequências de cometerem inconstitucionalidades ou ilegalidades. A substituição da propriedade de bens móveis, bens imóveis e reunião de direitos sobre tais transmissões não pode ser entendida apenas como o direito civil. Esta determinação expressa pelo CTN.

Está bloqueado aos Municípios e ao Distrito Federal, relacionados os artigos 109 e 110 do CTN, tentando assim mudar o pensamento permitido uma vez que a transferência do direito civil termo de posse de imóveis, bens imóveis e transferência de direitos de transmissões. No estado Brasileiro a substituição da propriedade de bens imóveis, dos direitos reais sobre imóveis e de cessão de direitos sobre tais transferências acontece de acordo com o registro do título, no registro de imóveis. Dessa forma podemos afirmar que: o fato gerador do ITBI, que é a transmissão de propriedade, nesse caso só pode ocorrer conforme o registro do título imobiliário. Entretanto até que aconteça o procedimento no registro ainda não ocorreu à transmissão de propriedade e também consequentemente ainda não ocorreu o fato gerador do ITBI. Tendo em vista a concessão constitucional que é de competência; dos Municípios e do Distrito Federal. Somente podem solicitar o ITBI se for ao caso de acontecer alguma transmissão, de propriedade, bens imóveis, e de direitos reais sobre imóveis ou de cedência de direitos como, por exemplo: as transmissões às quais somente acontecem com intervenção e registro do título no cartório imobiliário. Até que aconteça a movimentação do registro, não haverá transmissão de propriedade e nem de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis e cedência de direitos no alto de tais transmissões e, como consequência, não é permitido aos Municípios e ao Distrito Federal exigirem ITBI.

### 3.2. ITBI E O SUJEITO ATIVO

O recolhimento do ITBI confia aos municípios da posição de comodidade a ser transferidos o direito relacionado ao (art. 156, § 2º, II da Constituição). Dessa maneira é desnecessário que a escritura de compra seja realizada em outro Estado ou em outro município. Dependendo do que esteja escrito na lei e que não fira, as regras e ordens que são instituídas para gerar a obrigação tributária em outro Estado ou em outro município.

### **3.3 Contribuinte**

O art. 42 do CTN deixou à ocupação de cada corporação política a eleição do tributário, ou seja, nesse caso poderia ser implantada para qualquer uma das partes na obrigação tributada.

Na maioria das leis municipais, da forma que o comprador contribuinte compreende em associação à transferência de bens e direitos, o que faz a cedência, na transferência de direitos ao amparo dos acordos de compra e venda.

### **3.4 Bases de cálculo**

De acordo com o que está escrito no art. 38 CTN a forma de cálculo referente à base de cálculo do referido imposto é o valor apreciado dos direitos da propriedade ou das transferências. De acordo com o art. 5º da Lei orgânica do município de Belo Horizonte é estimado o mesmo efeito. Todavia, o art. 8º da Lei faz uma exigência em relação à observância de um valor igualitário, do qual seja representado através do valor de mercado do imóvel, de modo que ocorra a liberação do imposto predial, que por fim seja atualizado no início do mês de janeiro a partir do dia primeiro até a data que ocorra o instrumento de cessão ou transferência. Referente à alíquota, é dado ao Município à oportunidade de ter liberdade para dividir o peso tributário.

### **3.5 Progressividades de Alíquotas**

Dentro do estado brasileiro é possível encontrar duas formas de progressividade - a fiscal, que se origina por meio do interesse do que é arrecadado da carga tributária (art. 145, § 1º da CF) e a extrafiscal, construído com base no poder de polícia para regular os exercícios de competência da sociedade tributante. É dada a cada entidade a oportunidade de utilizar com passe livre o imposto de sua esfera de responsabilidade e conseqüentemente, regular a matéria que é inserida no espaço que circunda as suas atribuições. Apesar disso o exercício do poder ordinatório sofreu restrições com a CR/88, principalmente o que corresponde ao IPTU (arts. 156, § 1º e 182, § 4º, II da CF) nesse caso só iria poder regular a atividade social de propriedades na área urbana. Progressivo é o imposto cuja porcentagem vai crescendo em função, do crescimento de sua base de cálculo.

Com isso a progressividade ordinária, vai atender aos princípios da capacidade de contribuir. A progressividade em sua duração é um conceito diverso. Ou seja: na progressividade vai originar o imposto tem porcentagens que poderão variar para mais em atividade de um elemento do fato gerador do imposto, em associação ao mesmo objeto tributado. Ao tratarmos do ITBI não podemos regulamentar a função social da propriedade, porque tem como fato gerador o não uso da propriedade, e sim a sua transmissão. A propriedade urbana sendo usada e não a sua transferência pode confirmar ou não a função social pedida pela CF, de acordo com os ditames da lei do plano diretor da cidade (art. 182, § 2º da CF). A sucessão do IPTU está prognosticada na Constituição estabelecendo o exercício do poder conforme as regras, através da cobrança do tributo, ou seja, a progressão só pode ser exigida para certificar a função social da propriedade urbana. O poder de polícia é específico ao Poder Público que contribui na eventualidade em que, não foi explícita em previsão; nesse caso o Município poderia empregar o IPTU para definir qualquer atividade de atribuição local.

O Supremo Tribunal Federal analisou a matéria conforme a presença da progressividade fiscal, prevista no § 1º do art. 145 da CR, para concluir e definir as porcentagens progressivas, que neste caso não está previsto na constituição, porque imposto de natureza real que é não pode variar na razão provável da capacidade contributiva do sujeito passivo (RE 234.105-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Informativo STF, de 14-4-99). Percebe-se que o STF partiu da classificação doutrinária, que diferencia do imposto de natureza pessoal em relação ao imposto de natureza real. Nos dias de hoje, essa classificação perdeu a transparência, especialmente, a começar do aparecimento da Súmula 539 do STF, que validou a redução do IPTU previsto a respeito do imóvel ocupado pela residência de proprietário, que não possua outro imóvel. Apenas o exame do fato gerador com todos os seus aspectos poderá classificar o imposto determinado em real ou pessoal. No caso do ITBI, nem mais e nem menos que a posição de porcentagem poderá conferir a esse imposto o caráter pessoal.

Com a extinção das porcentagens progressivas o imposto começou a ter características de cunho real, ou seja, de forma isonômica todos os contribuintes terão que pagar a mesma quantidade percentual considerando-se exclusivamente a matéria que se refere a tributo, isto é, o valor corrutível que se refere aos bens ou direitos transmissíveis. É importante recordar que o crescimento do ITBI era resguardado no § 1º do art. 145 da CF.

Finalmente, quem adquire um bem de valor corrutível expressivo revela, precisamente, a eficiência contributiva maior do que aquele que adquire um bem de menor valor corrutível. Dessa maneira, podemos concluir que: pela negação do ITBI progressivo, conforme a pena, de estar em desacordo com a constituição, tem a sua verdadeira motivação no caráter excessivo de carga tributária.

Para exemplificar tal inconstitucionalidade estão relacionados abaixo alguns julgados do TJMG, destacando que a lei municipal que controla o referido imposto é a Lei nº 5.492, de 28 de dezembro de 1988:

Relator: Des.(a) HELOISA COMBAT  
 Relator do Acórdão: Des.(a) HELOISA COMBAT  
 Data do Julgamento: 05/08/2008  
 Data da Publicação: 22/08/2008

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ITBI - ADOÇÃO DE ALÍQUOTA PROGRESSIVA - VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL. – Podemos considerar que o ITBI se trata de imposto de natureza real, no qual serão consideradas somente as características do bem; que ira originar o tributo, e não, a capacidade financeira do contribuinte (natureza pessoal), e como resultado: será bloqueada a sua cobrança, com base nas características da PROGRESSIVIDADE. - Sentença confirmada, em reexame necessário.

REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0313.07.237445-4/002 - COMARCA DE IPATINGA -  
 REMETENTE: JD V FAZ PUBL AUTARQUIAS COMARCA IPATINGA - AUTOR (ES) (A)S: DÁRIO DA SILVA SANTOS - RÉ (U)(S): MUNICÍPIO IPATINGA -  
 AUTORID COATORA: SECRETARIO MUN FAZ IPATINGA -  
 RELATORA: EXMª. Sr.ª DESª. HELOISA COMBAT.

Relator:  
 Des.(a) ARMANDO FREIRE  
 Relator do Acórdão: Des.(a) ARMANDO FREIRE  
 Data do Julgamento: 25/03/2008  
 Data da Publicação: 13/05/2008

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ITBI - ARTIGO 8º DA LEI MUNICIPAL N. 5.492/1998 - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA N. 656 DO STF - CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA. - O Mandado de Segurança é ação constitucional que visa assegurar o direito líquido e certo violado ou em eminência de sê-lo por ato ilegal ou abusivo praticado por autoridade, apresentando rito sumário sem prazo probatório e exigindo prova pré-constituída. - Comprova-se inconstitucional a disposição que defini a cobrança de porcentagens progressivas no recolhimento do ITBI (artigo

8º da Lei Municipal n. 5.492/1998), ferindo o direito líquido e certo do contribuinte de recolher o imposto mencionado no percentual mínimo legalmente previsto em lei. De acordo com a orientação da Súmula n. 656 do STF, "é inconstitucional a lei que determina porcentagens progressivas como é o caso do imposto de transmissão: como o "doador vivo" de bens imóveis - ITBI com base no valor desonesto do imóvel".

REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0313.07.221282-9/003 - COMARCA DE IPATINGA - REMETENTE: JD V FAZ PUBL AUTARQUIAS COMARCA IPATINGA - AUTOR (ES) (A)S: NEI JOSE DE AGUIAR - RÉ(U)(S): MUNICÍPIO IPATINGA - AUTORID COATORA: GERENTE SEÇÃO TRIBUTOS IMOBILIARIOS MUN IPATINGA - RELATOR: EXMO. SR. DES. ARMANDO FREIRE.

A jurisprudência acima relata como o reexame necessário é aplicado nos casos em que há a contrariedade em relação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O mandado de segurança foi impetrado pelo o qual o direito líquido e certo foi ferido em relação de o contribuinte recolher imposto por percentual mínimo com legalidade e que está previsto em lei; declarando-se a sua inconstitucionalidade.

## **CAPÍTULO IV - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE**

A progressividade tem uma aproximação muito profunda para com: o surgimento da capacidade Contributiva, que por sua vez visa à harmonização do tributo, e a capacidade financeira de cada contribuinte, por meio de: previsões de ocorrências de porcentagens proporcionalmente que variam em razão na base de cálculo. Segundo o magistério de Roque Antônio Carrazza:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. (CARRAZZA. 2001. p. 522).

No início da progressividade, quanto maior for à base de cálculo, maiores poderão ser as alíquotas incidentes. Desta forma a doutrina nos ensina que:

A progressividade nos tributos é a melhor técnica de personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais e familiares dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, são compensadas por meio da elevação das alíquotas incidentes sobre os bens de maior valor (progressividade), a fim de que o montante da arrecadação de mantenha o mesmo no total. (BALEIRO. 2003. p 262).

O art. 145, § 1º, da CRFB/88, enuncia, in verbis:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [...].

Em relação à composição do desenvolvimento aqui falado, Ives Gandra Martins, pode observar que: independentemente da imperfeição linguística do parágrafo, que pode dar origem a muitas formas de interpretações, o termo de expressão “sempre que possível” esta se referindo; exclusivamente as características pessoais dos tributos, e em nenhum momento faz referência à sua capacidade econômica. Desta forma; o doutrinador sustenta que: a interpretação mais coerente, é que quando levamos em consideração que são muitos os princípios regedores do sistema tributário, e aquela que de acordo com a capacidade contributiva tem o privilégio de ser sempre ser respeitado, correndo o risco de ser punido com a configuração do confisco, ou seja, a forma de como o desrespeito em relação ao princípio da capacidade contributiva é encontrada.

Além do que, praticamente, nem sempre é possível atribuir a um imposto o caráter pessoal, além do mais temos também a hierarquia dos impostos que são cobrados conforme a capacidade econômica do contribuinte, que é por sua vez será sempre realizada. Apesar disso, salvaguarda outra partícula da doutrina que é a oração “sempre que possível” cabe como observação quanto para a caracterização para como a capacidade contributiva, pois de acordo com o reforço de Luciano Amaro, “não se pode ler, no contexto constitucional, a confirmação de que os impostos tem a função de observar a capacidade econômica, mesmo no momento que a mesma possa ser considerada como impossível”. Como exclusivamente os impostos pessoais trazem uma consideração de aspectos exclusivos e qualidades exclusivas do indivíduo, é especialmente dentro dessa modalidade de tributo que o meio de capacidade contributiva se mostra como sendo aceito para implantar o cálculo do quantum devido.

E como decorrência, com base na antiga e remansosa jurisprudência do Supremo, Paulsen nos ressalta que: a progressividade é vedada nos imposto real, salvo autorização constitucional mostrada, sendo assim, eles não se mostram em nenhum momento com o desejo de prestarem a apresentar a capacidade contributiva, isto é, não tem a oportunidade de serem graduados com base na própria capacidade contributiva. Corroborando tal significado, é apontado, que o enunciado nº 656 da Súmula do STF, de acordo com o qual é considerada como inconstitucional a lei que determina as porcentagens progressivas para o ITBI. Entretanto, como o Excelso Tribunal do Pretor, julgado recente, amparou a tese minoritária na norma da lei, na qual a plenitude dos impostos tem a obrigação de constatar o surgimento da capacidade contributiva.

#### 4.1 OBRIGAÇÃO EM RELAÇÃO AOS ENTES FEDERADOS

Há um conjunto de instrumentos constitucionais que devemos fazer observação, indireta ou expressa, a progressividade. O art. 145, § 1º, faz com que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão estabelecer impostos, o qual sempre que possível, poderão passar a ter caráter pessoal podendo dessa forma também ser elevados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Esta definida no art. 182, § 4º, II, onde prevê que o IPTU poderá ser crescente de acordo com o tempo, no momento que o proprietário do solo urbano não instalado, abaixo de suas condições, ou não utilizado, não promover seu adequado aproveitamento.

O IPTU por sua vez também pode ser progressivo, nos termos da lei no art. 156, § 1º, I, em finalidade do valor do imóvel. Já o inciso I, do § 2º, do art. 153, estabelece que o Imposto de Renda e Provento de Qualquer Natureza (IR) será informado pelos fundamentos e pelos princípios da universalidade e da progressividade, na forma da lei. Da mesma maneira, o § 4º, I, do art. 153, preceitua que o Imposto Territorial Rural (ITR) será progressivo e terá suas porcentagens fixadas para que dessa maneira possa desestimular a manutenção de propriedades que não haja produção, ou seja, propriedades estéreis.

Podemos observar no próprio texto constitucional que a técnica da progressividade tanto pode ser colocada em prática com visibilidade ao atendimento de finalidades fiscais, aumentando a exigência tributária à maneira que vai aumentando a capacidade contributiva do contribuinte; como também com os objetivos extrafiscais, de maneira que, com a o aumento das alíquotas de conformidade com os critérios em norma fixados, sejam estimulados ou desestimulados a determinados comportamentos, em atenção aos princípios constitucionalmente consagrados. Kiyoshi Harada esclarece a tão falada distinção:

No exame da matéria respectiva ao imposto progressivo, é de fundamental importância à distinção entre: o princípio da hierarquia do imposto, de acordo com a capacidade contributiva de cada um, e a prática de fiscalizações á parte, através da aplicação de muitas alíquotas. A graduação do imposto segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo é uma necessidade dos tempos modernos para fixação da ordem jurídico-tributária justa. No caso da capacidade contributiva no princípio para com o Estado visa arrecadar os recursos pecuniários, necessários para a execução de suas finalidades, da maneira mais justa possível, removendo assim uma parte da riqueza dos contribuintes, conforme a medida da capacidade de contribuição de cada um. Portanto esse

princípio se introduz nessa área da função arrecadatória ou fiscal do Estado. Podemos observar que a tributação progressiva, é por sua vez, um instrumento de exercício da extra fiscalidade, e nada tem à ver com a função arrecadatória do Estado, e sim com a sua função ordinatória. Entende-se que o Estado tem a ação de deter ao lado do poder de tributar, também o poder de regular o conhecido poder de polícia. Na área da extra fiscalidade o exagero de alíquotas que não tem objetivo fiscal, que por sua vez pode e muito aumentar a opressão tributária de maneira que o possa provocar certo comportamento do contribuinte [...]. (HARADA. 1991. p. 164-165).

Cabe ainda esclarecer, que a “progressividade” e “proporcionalidade” são ideias que não podem ser confundidas. Como podemos observar, a progressividade presume que a elevação – proporcional, a valer – das alíquotas por coincidência com o incremento da base de cálculo, quer dizer, do valor da riqueza tributada. Essa elevação proporcional das alíquotas tem como consequência, constantemente, em aumento do imposto que venha a ser pago, no qual seu turno origina no aumento da manifestação de riqueza acima da qual acomete o tributo. Na regularidade, em contrapartida a alíquota não se altera, é firme e constante, de maneira que pode mudar somente o valor ou quantia a ser recolhido aos cofres públicos, com finalidade direta no acréscimo da matéria tributável. Dessa forma podemos dizer que um tributo é proporcional quando este for previsto na mesma alíquota na universalidade de qualquer contribuinte, independentemente do valor que venha ser a base de cálculo.

#### 4.2 APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A aplicação da progressividade no sistema tributário, ainda assim, requer muita atenção por parte do legislador, aqui esta como alerta Zilveti, independentemente de a graduação progressiva dos impostos serem um instrumento importantíssimo da justiça social, a aplicação exagerada da progressividade pode por sua vez resultar em confisco, o qual deve ser combatido com rigor este efeito, por desrespeitar gravemente a capacidade contributiva do contribuinte.

No mesmo sentido, declara Américo Lacombe que:

O confisco seria desproporcional à capacidade de contribuição, e seria o aniquilamento desta, o qual violaria a graduação determinada pela Lei Maior. É verdade que a Carta vigente, no art. 150, IV, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a aplicação dos tributos

causando a consequência de confisco, assim ocorre que no próprio confisco, ou seja, em si mesmo será vedado, ainda que não venha ser consequência de tributo. A vedação ao confisco ocorre ainda no art. 5º, inciso XXII, que por sua vez garante o direito de propriedade; do inciso LIV, também podemos observar no art. 5º, nos afirmando que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, e ainda no art. 150, IV, acima mencionado. Passaria ainda assim, do princípio da capacidade contributiva, ainda que faltante das demais disposições, pois violaria a graduação [...]. (LACOMBE. 1996. p. 29).

Especialmente embora ao ITCMD, o art. 2º da Resolução nº 09 do Senado Federal, de 05 de maio de 1992, visualiza que as referidas alíquotas do ITCMD, poderiam ser implantadas dentro de lei estadual, “terão a oportunidade de ser crescentes em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receberia, nos termos da Constituição Federal”. Este instrumento, no entanto predispõe desentendimentos na doutrina e também na jurisprudência, já que tanto há quem argumentem e sustente que o Senado excedeu a competência constitucionalmente prevista em lei, que na condição se restringiria à fixação de alíquotas máximas, como quem defenda que esta Casa Legislativa meramente exerceu nada mais e nada menos que a sua competência constitucional, beneficiando ainda o princípio da capacidade contributiva. Essa questão é de grande magnitude na observação da guinada jurisprudencial instrumento do atual estudo.

## **CAPÍTULO V - A EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

O Supremo Tribunal Federal, até pouco tempo atrás, tinha o entendimento confirmado no significado de que a forma técnica do crescimento, de início, só teria a oportunidade de ser instituída em relação aos impostos que são considerados como pessoais. O especial entendimento mostrando a fundamentação em relação a essa tese que deriva de como a interpretação conferida ao art. 145, § 1º, da CRFB/88. De acordo com o Pretório Excelso e grande parte dos juristas e doutrinadores tributaristas, a frase “sempre que possível” presente constantemente no referido dispositivo cairia tanto em relação à forma de caráter interno dos impostos quanto no que fala em respeito à sua graduação segundo as condições econômicas do contribuinte para contribuir.

Deste modo, ainda que seja de modo obscuro, o dispositivo constitucional somente em reputação, autorizaria a utilização da progressividade para os impostos pessoais, já que os impostos reais recaem sobre algum elemento econômico de forma objetiva, sem levar em conta os dados respectivos da condição pessoal do contribuinte. Mesmo que; se todos os impostos reais pudessem ser progressivos, não iria fazer nem um sentido à Constituição apenas falar terminantemente, já que, se a progressividade fosse à regra, seria mais lógico apontar as exceções.

### **5.1 ENTENDIMENTOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Já os defensores da legalização, permitem ao Supremo, excepcionalmente, que a lei pudesse prever alíquotas progressivas para os impostos reais, de maneira que acontecesse a declaração da previsão constitucional sancionando-a. Como se entende dos preceitos constitucionais falados no tópico anterior, no qual relata ou demonstra secretamente à progressividade, a CRFB/88 apenas consagra a aplicação da técnica mencionada quanto a dos dois impostos reais: o IPTU e o ITR. Nesta circunstância, entendia-se que o STF seria o conjunto taxativo de impostos reais que poderiam ser cobrados baseados em alíquotas progressivas.

Confirma que a adoção da tese explanada acima, o Supremo Tribunal Federal elaborou a Súmula 668, que traz uma previsão em relação à inconstitucionalidade da lei municipal que foi estabelecido antes da elaboração da EC nº 29/2000, alíquotas crescentes

em relação ao IPTU, resguardado quando destinada a garantir que o cumprimento da responsabilidade social da referida propriedade urbana, isto é, a Súmula 656, que traz o entendimento de que é inconstitucional a lei que estabeleça progressivas alíquotas em relação ao ITBI tendo como base o valor real de acordo com o mercado do imóvel.

Posteriormente, com o advento da EC nº 29/2000, o art. 156, § 1º, I, passou a conter autorização constitucional para leis municipais institucionalizam a progressividade fiscal do IPTU, conforme o valor do imóvel. Desta forma, somente com a alteração da CRFB/88, a aplicação da progressividade em tais hipóteses tornou-se legítima. Por outro lado, a progressividade extrafiscal do IPTU verifica o cumprimento da responsabilidade social da referida propriedade, que teve a oportunidade de sempre contar com a previsão explanada, de acordo com os termos do art. 182, § 4º, II, da CRFB/88.

No que diz respeito, ao ITCMD foi destroçada a possibilidade de instituição de alíquotas crescentes, tendo o Superior Tribunal de Justiça de forma definitivo que negou o provimento a recurso especificamente com o entendimento da inconstitucionalidade e da forma como foi aplicada a técnica do crescimento ao referido imposto real:

“TRIBUTÁRIO. ITCMD. PROGRESSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. RESTAURAÇÃO DA LEI ANTERIOR. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.”

Em conclusão, descansadamente a jurisprudência do STF no sentido de que a progressividade, se tratava de impostos reais, e só seria aceitável no ordenamento jurídico pátrio se tivesse a previsão expressa constitucionalmente consagrada. De maneira que pouco a pouco, passou a ter uma característica silenciosa e considerável mudança no entendimento, de maneira que a sua superação não chegou a ser tão impactante da forma que alguns imaginam. E de acordo com o que foi noticiado nos informativos 510, 520 e 634 da jurisprudência do STF, a maior parte dos votos pronunciados pelos ministros antes do julgamento definitivo do RE 562.045/RS era pela constitucionalidade da progressividade do ITCMD, o que já indicava a modificação da apresentação dominante até agora.

## 5.2. O NOVO ENTENDIMENTO DO STF REFERENTE AO JULGAMENTO DO RE 562.045/RS

O RE 562.045 foi posto entre o Estado do Rio Grande do Sul referente ao acórdão do Tribunal de Justiça local que por sua vez compreendeu pela inconstitucionalidade do art. 18 da Lei estadual nº 8.821/89, dispositivo que sancionou o sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD, por injúria ao art. 145, § 1º, da CRFB/88. Em conformidade com o acórdão recorrido, entende-se da referida disposição constitucional que a regra geral pode ser observada pelos entes tributantes e o bloqueio de aplicação do crescimento de alíquotas aos impostos reais, ressarcidas as suposições declaradamente previstas na própria Constituição. O julgamento do recurso em questão somente foi concluído mais de quatro anos depois, porque sucedeu, neste período vários pedidos de vista, e também houve modificações na constituição do Pretório Excelso.

O Supremo deu início a análise do recurso extraordinário em 12 de junho de 2008, e nesta ocasião o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, negou o provimento ao recurso, entendendo ele que, apesar de concretizar o instrumento para com isso obter os efeitos extrafiscais, no caso da progressividade, dos impostos reais, só poderia ser adotada mediante ao que esta explícita na previsão constitucional, mesmo que não se tomasse por base direta ou unicamente a capacidade econômica do contribuinte. Segundo o entendimento do Ministro, o bloqueio da progressividade dos impostos reais, recepcionado do disposto no art. 145, § 1º, da CRFB/88, poderia ser configurado ao lado dos princípios da legalidade a irretroatividade, da anterioridade da igualdade e proibição do confisco, verdadeira segurança e garantia constitucional e direito específico do contribuinte, lembrando que não pode ser afastados por lei ordinária estadual. Logo em seguida, o Ministro Eros Grau, hoje não mais presente dentro da corte, solicitou vista em relação aos autos.

Em 17 de setembro de 2008, o STF prosseguiu com o julgamento do RE 562.045/RS. E na ocasião, o Ministro Eros Grau, e em votação, abriu a seção em desentendimento para dar provimento ao recurso, declarando a constitucionalidade do dispositivo questionado. Segundo ele, o entendimento errôneo de que a progressividade das alíquotas do ITCMD seria inconstitucional sucedeu-se de simples suposição de que o § 1º do art. 145 da CRFB/88 autoriza a aplicação desta técnica exclusivamente aos impostos pessoais. Porém na verdade, todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade

contributiva, até mesmo aqueles que não tenham caráter pessoal, já que o preceito constitucional determina é que os impostos, quando for possível assim fazer, deverão ter caráter pessoal. Dessa forma, todos os impostos, independentemente da sua classificação ser real ou pessoal, poderão e deverão aceitar à capacidade contributiva do sujeito passivo. Declara, ainda que seja perfeitamente possível comparar a capacidade de contribuir do contribuinte do ITCMD, ainda que, mesmo se tratando de imposto direto, e sua ocorrência podem ser expressas, em inúmeras circunstâncias, podendo se caracterizar como: progressividade ou regressividade direta. Os Ministros Menezes Direito (não mais presente nos quadros da corte), Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa, por meio dos seus votos, acompanharam, em discórdia tendo o Ministro Carlos Ayres Britto, em ato contínuo, fez o pedido de vista dos autos.

Algum tempo depois, em 04 de agosto de 2011, o Plenário do Supremo continuou com o julgamento do RE 562.045/RS, no momento em que o Ministro Carlos Ayres Britto, por meio do seu voto-vista, também fez a mesma solicitação de vista dos autos igual ao Ministro Eros Grau para dar seguimento ao recurso, fazendo reconhecer que a constitucionalidade do referido art. 18 da Lei nº 8.821/89. Em aptidão do merecimento, o Ministro assegurou que a progressividade das alíquotas do ITCMD não teria como tender a declinar para o confisco, tendo em vista, ficando assim sujeitas ao teto fixado por resolução do Senado Federal. Além do mais, explanou como destaque a inexistência de compatibilidade em relação com a Súmula 668 do STF, ainda nos esclarecendo bem, diferentemente do que aconteceu com o caso do IPTU, já na área do ITCMD não seria necessária a existência da emenda constitucional para legalizar o mecanismo de progressividade. A Ministra Ellen Gracie, que já se encontra aposentada, igualmente votou pela profusão do recurso, de forma que, logo depois existiu o pedido de solicitação por parte do Ministro Marco Aurélio.

Vale lembrar que, o Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 423.768/SP, em 1º de dezembro de 2010, tinha revelado a sua compreensão na interpretação de que nunca houve proibição constitucional na aplicação da progressividade aos impostos reais, dessa maneira a EC nº 29/2000 somente teria esclarecido o verdadeiro significado do disposto da anteriormente acerca da graduação tributaria, de modo que não aboliu nenhum direito ou garantia individual. Pelo motivo de que, a seu ver a composição original da Constituição

Federal já mostrava a progressividade de todos os impostos de forma geral e a consideração da capacidade econômica do contribuinte.

Naquela ocasião, o Ministro destacou que o § 1º do art. 145 possui caráter social de maior mérito, e tinha como único objetivo o estabelecimento de uma graduação maior que promovesse a justiça tributária, sobrecarregando os que tivessem maior capacidade para o pagamento do imposto, dessa forma não cabendo limitar o alcance do dispositivo. Destacando que ainda seria necessário emprestar a expressão da norma constitucional da própria interpretação, não podemos confundir a referência da capacidade econômica, com a capacidade financeira, oferecendo a tradicional separação entre tributo pessoal e real, já que, no texto da CRFB/88. Dessa forma, essas diretrizes é que poderiam dar a devida orientação e o resultado em relação aos conflitos selecionados à implantação da forma técnica da progressividade, de modo que consiga alcançar o objetivo da República resistente na existência de uma sociedade livre, justa e solidária.

Posto que, o Ministro Marco Aurélio, em seu voto-vista, embora tenha se precavido a não adotar à interpretação atribuída pelo relator ao art. 145, § 1º, da CRFB/88, no sentido de que somente por meio de previsão explícita constitucionalmente poderia ser possível autorizar as demais hipóteses tributárias progressivas de impostos reais, seguindo a conclusão de seu voto, negando o provimento ao recurso, porque reconhece a inconstitucionalidade do art. 18 da Lei nº 8.821/29 do Estado do Rio Grande do Sul. Neste caso, nos interessa avaliar os fundamentos convocados pelo Ministro para separar, de forma pontual, a chance de aplicar a proporcionalidade a um tributo real. O Ministro Marco Aurélio compreendeu que de tal forma acaba provocando o princípio da capacidade contributiva admitindo assim a progressão de alíquotas na incidência do ITCMD de maneira que: não exista nenhuma consideração do momento econômico de como se encontra o sujeito passivo. Mesmo admitindo em defesa, a progressividade das alíquotas do imposto, no seu ver é a atividade que haja algum grau de distinção no progresso, de maneira que possa ser efetivamente considerada a real situação patrimonial do sujeito passivo. De modo que sem a devida pessoalidade, poderia ocorrer a injustiça inevitável, opondo-se a um só tempo, e aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária. In casu, a legislação estadual sob a averiguação não poderia ter observado a caracterização e ao realizar a progressividade de maneira como se originou, violou o maior

princípio da capacidade contributiva, pelo o motivo do qual o Ministro manteve a tal diretriz, tem a obrigação de ser resgatado do ordenamento jurídico.

Até que enfim, em 06 de fevereiro de 2013, com a presença do voto-vista do Ministro Marco Aurélio com a aceitação dos Ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello, Teori Zavascki e à divergência mais acessível ao Ministro Eros Grau, o plenário do STF, concluindo o julgamento do RE 562.045/RS, deu seguimento ao recurso, em maioria, para assentar a constitucionalidade do art. 18 da Lei nº 8.821/89 do Estado do Rio Grande do sul. A colocação do vencedor estabeleceu nos argumentos expostos acima, principalmente aos originados nos votos-vista dos Ministros Eros Grau e Carlos Ayres Britto. Ficaram derrotados igualmente, o Ministro Ricardo Lewandowski, relator proveniente, e o Ministro Marco Aurélio, em relação à relatoria, em direção ao acórdão sido atribuído à Ministra Cármen Lúcia. Em conjunto com o RE 562.045/RS, foram julgados também outros nove processos que se tratavam da mesma questão, todos por intermédio do Estado do Rio Grande do Sul. A conformidade vinculada ao STF no RE 562.045/RS ganhou de imediato destaque nos canais de comunicação que ligam a jurisprudência dos tribunais superiores. Com isso, as notícias em grande maioria, apenas reproduziram a proporção da decisão, sem compor considerações profundas sobre suas possíveis repercussões. O tema será incontestavelmente considerado como objeto de novos debates doutrinários, resta saber se a doutrina majoritária irá legitimar a nova tese do Supremo ou vai manter o raciocínio dominante anteriormente. Apesar de recentemente, trata-se de significativa alteração certamente além de consequências teóricas, trará uma série de consequências práticas num futuro bem próximo, e como o reconhecimento da constitucionalidade de leis estaduais já previam a progressividade das alíquotas do ITCMD, a publicação de novas leis para iniciar, até mesmo uma possível anulação das Súmulas 656 e 668 do STF.

## CAPÍTULO VI - TEMAS CONTROVERSOS

Como aqui já foi dito fato gerador da obrigação tributária, é a substituição (e o crescimento) do bem imóvel como sendo objeto do negócio jurídico oneroso e inter vivos. É muito importante neste momento, estabelecer a base dos sistemas tradicionais de transmissão imobiliária existentes no mundo.

### 6.1. SISTEMAS DE TRANSMISSÃO IMOBILIÁRIA

No Direito brasileiro, a conquista dos direitos reais acerca dos imóveis acontece com o registro do título formal diante do Serviço de Registro de Imóveis e da definição e da localização do bem (art. 1227 do Código Civil). Em relação aos bens móveis, a substituição se procede com a tradição. Procede-se que, o sistema de transmissão estabeleceu-se no direito jurídico, adaptando-se à realidade que no Brasil é registrada. É necessário e obrigatório que haja a transmissão dos direitos reais sobre imóveis, no ato do registro ou da inscrição. Além do que, com o título sendo formal, pode haver apenas uma relação obrigacional entre as partes. A oponibilidade erga omnes, a sequela e sua disposição são apenas poderes ligados aos titulares de direitos reais. Simplesmente esses direitos se constituem e são transferidos pelo registro.

Em relação aos sistemas de transferência imobiliária existentes, segundo a importante lição de Sílvio de Salvo Venosa:

Nosso ordenamento de aquisição de propriedade seguiu o modelo alemão, sem, contudo ser-lhe totalmente fiel. Afastou-se, portanto, do modelo francês, em que o simples pacto transfere a propriedade. Advertamos, contudo, de que ainda há juristas em nosso país que, de forma absolutamente minoritária, defendem que o contrato de per si transfere a propriedade em nosso direito. Para o sistema francês, a reprodução no registro imobiliário não é característica de direito real. O efeito de definição do próprio contrato de compra e venda doação, permuta etc. O contrato é ao mesmo tempo de obrigação e fato gerador do direito real. É transferida a propriedade pelo simples consentimento. Já no caso dos imóveis, existe o direito de duas fases distintas: quanto ao contrato a propriedade transfere-se, causando efeito entre as partes; com o registro imobiliário o direito alcança o efeito erga omnes. O registro tem apenas o efeito de tornar o negócio público e oponível perante terceiros. O Código alemão de 1896 criou a transferência de propriedade fundada no registro imobiliário. No sistema alemão, existe um exame prévio do título que pode servir de instrumento para a transferência da coisa, perante juízes de registro imobiliário. Essa modalidade obriga que o cadastro dos imóveis seja rigoroso e confiável realizando o registro nesse sistema. A realização deste ato assume o caráter de negócio jurídico

abstrato. E a transcrição imobiliária é sua prova plena. Nosso ordenamento civil adota o sistema tedesco, com a forma tranquila e necessária à realidade social. O registro imobiliário não deveria apresentar o mesmo caráter absoluto com a finalidade de nossas deficiências estruturais (VENOSA. 2011. p. 185 e 186).

A deficiência a que: Sílvio Venosa fez é do sistema de registros e cadastros. A eficiência do sistema registral imobiliário alemão permite alcançar a certeza de que o imóvel inscrito equivale na realidade ao bem imóvel. Os direitos inscritos podem desfrutar de pretensão completa de acordo com a base cadastral moderna e que se considerou prevenida e que posteriormente foi adotada. E o início do compartilhamento latifundiário daquele país é mais forte, fundamentada e sólida. Aqui no Brasil, o sistema de registros não permite conferir a presunção absoluta. Dessa forma, o sistema alemão foi adotado com restrições e adaptações. Tanto que o próprio Código Civil concretiza a certeza da inscrição do registro:

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 prenotarem 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.

O nosso sistema de transmissão de propriedade imobiliária, exige a qualidade dos efeitos desejados, constituindo ao registro a publicidade registral, portanto, possui eficácia constitutiva dos direitos reais que ali estão inseridos.

Francisco Loureiro explica:

O terceiro sistema, denominado misto ou eclético, foi acolhido em nossos Códigos de 1916 e atual. Para nós, o registro é constitutivo de direito real sobre coisa imóvel. É ele que converte o título, gerador de simples direito de crédito, em direito real, irradiando seus efeitos contra todos. Nesse ponto, aproxima-se do sistema alemão. A diferença, porém, está no fato

do registro em nosso sistema ter a natureza de ato jurídico causal, pois permanece vinculado ao título que lhe deu origem. Invalidado o título, invalida-se o registro. O registro tem efeito constitutivo, mas não saneador do título causal. Disso decorre que viciado o título, contaminado estará o registro, que será, então, cancelado. Presume-se ser o imóvel daquele que tem o título registrado no sistema imobiliário, mas tal presunção é relativa no direito brasileiro (*juris tantum*), segundo se extrai dos arts. 1.245, § 2º, e 1.247 do Código Civil, adiante examinado. (LOUREIRO. 2011. p. 1424).

Possivelmente com a evolução do sistema registral brasileiro, o conteúdo das novas técnicas de registro, o progresso do registro eletrônico, as disposições sobre o georreferenciamento de imóveis rurais e urbanos, possa algum dia indicar a extinção desse regime de valor relativo. Além do mais, é necessário que haja a consolidação da base cadastral imobiliária. Uma das ferramentas iniciais nesse processo é sem dúvida a organização dos mapas em relação aos solos rural e urbanos.

Em meio á soluções possíveis - que possa a exigir lei, ainda assim – estão: á que permita averbações marginais (que atualmente, não se preveem nas inscrições), o que implicaria a complexa atividade de entendimento dos registros vigentes em dado fólio; de acolher o trato imediato e acelerado; de maneira que: depois de determinado tempo e certa quantidade de números previstos de protocolos, a da solicitação de “matrículas confirmadas”, no momento que seriam mostrados apenas os assentos em vigência, de modo que as matrículas antecedentes fossem conservadas, para fins de rastreamento histórico, para a conferência de fidelidade na consolidação e eventual processo judiciário.

Com a fortificação dos signos expressivos, nos permite por outro lado, já um livro real realmente organizado com gráficos, até com o recurso visual atualizado por imagens de satélites. Nesse mesmo modelo técnico, Agora temos os passos que darão inicio as descrições imobiliárias com a utilização de hipertextos de confrontações ou parcelamentos, ou a referências das pessoas a qual os nomes apareçam no fólio. Cabe afastar-se, apesar de que esses dados excedam o que é exigido, para a publicidade aceitável da posição jurídica imobiliária. A extração de informações pode produzir; o efeito contrário da publicidade perseguida.

Neste quadro surge o progresso técnico, o problema da total conformação de meios novos e técnicos, com o objetivo do registro de imóveis. Começa a surgir uma grande quantidade de intimações, que partem p. ex., da justificativa de insistindo em uma

textualização diante de sinalizações que nos revela a imaginação, passando pelo protocolo de convivência entre sistemas diferenciados de sinais –textual e visual -, solicitando critérios que estabeleçam a prevalência de uns dados sobre outros dados, de valor igual ao verificar o ponto em que os hipertextos registrados não ferem o direito de privacidade e não molestem a graficidade do fôlio real” (DIP, Ricardo Henry Marques. Direito administrativo registral. – São Paulo: Saraiva 2010, p. 60 e 61).

Depois de realizada a anotação prévia e provisória no, (protocolo) do título formal no Serviço de Registro de Imóveis competente, e sendo efetivada a qualificação registral positiva, o direito, que por sua vez é obrigacional, expresso no título se torna real. Significa que há um verdadeiro corte de natureza de direitos no momento do registro. Antes do registro, o adquirente tem o direito obrigacional, entre partes. Posteriormente, o adquirente possui direito real, ou melhor, dizendo, como objeto ou propriedade. A união jurídica organizada é entre a coisa e o titular do direito. Nesse caso a coletividade também é afeta, já que o registro gera certos efeitos de oposição na presença de todos (eficácia erga omnes).

## 6.2. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Dessa maneira, temos a oportunidade de concretizar um entendimento que, no direito brasileiro, o momento gerador do ITBI é a transferência do bem (do qual farei uma referência, em proximidade, para fins doutrinários, exclusivamente referentes aos bens imóveis). E oportunamente, que a ocasião da ocorrência através da transferência é o do próprio registro do título que se configura pela sua formalidade, e que expressamente faz uma relação causal de acordo com a substituição da coisa.

A hipótese de incidência pode ser somente preenchida no instante da inscrição (registro) do título, no Serviço de Registro de Imóveis competente. A devida compreensão resulta-se da análise do art. 1227 do Código Civil, e do art. 156, II, da Constituição Federal. E essa interpretação que aqui é levantada não pode ser afastada. Com a existência da norma tributária, hipoteticamente prevista, pode ocorrer no instante em que se dá à transmissão do bem. A cobrança do tributo no qual aqui é comentada, poderia ocorrer no instante em que o direito obrigacional constante, do título tiver entrada no fôlio real, sendo assim transformado em direito real.

Por sua vez, esse é o consentimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO, AGRÁRIO, PARCELAMENTO DO SOLO, ITBI, AUSÊNCIA DE EMISSÃO DA GUIA DE RECOLHIMENTO, OCORRÊNCIA DO FATOGERADOR, DEPENDÊNCIA DA REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO, QUESTÃO PREJUDICIAL NÃO RESOLVIDA, RETORNO DOS AUTOS, VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, II, DO CPC, CARACTERIZADA.

1. Os autos foram redistribuídos a este relator em 11 de novembro de 2009.

2. Os autores ajuizaram a ação contra o Distrito Federal, declarando que seus imóveis decorreram de parcelamento do solo rural que obedeceu ao módulo mínimo de 2,00 ha. Entre outras coisas, e ainda afirmaram que o réu tem impedido a alienação (livre disposição) a terceiros pela negativa da Secretaria de Finanças de lhes permitir o recolhimento do imposto de transmissão “inter-vivos” - ITBI.

3. O acórdão recorrido reformulou a sentença e reconhecendo ser ilegal a recusa ao fornecimento das certidões negativas de tributos, necessárias ao registro das terras, para quem ainda não o conseguiu, ou para as alienações que houverem por bem pretender (fl. 470).

4. O debate sobre a regularidade do parcelamento é questão prejudicial à pretensão dos autores no sentido de alienar livremente seus imóveis. Isso porque o ITBI tem por fato gerador o registro da transferência no cartório de imóveis, e somente pode ser efetivado, nos termos da lei, se obedecido o regular processo para o parcelamento.

5. Já no caso dos autos, o Tribunal não se inclinou sobre a licitude do parcelamento do solo, se limitou a falar que teria obedecido ao módulo rural mínimo previsto para a área.

6. Já conforme a prestação jurisdicional é irremediável solucionar a questão prejudicial imposta (regularidade do parcelamento) que ira direcionar a decisão sobre a pretensão principal (possibilidade de alienar os imóveis sem os obstáculos do imposto pelo Distrito Federal). Caracterizada a violação do artigo 535, II, do CPC.

7. Recurso especial provido, sendo determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem. (REsp 196.982/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 02/02/2010)” (destacado e grifado).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ITBI – RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA ALÍNEA "B" DO ART. 105, III, DA CF/88, APÓS A ENTRADA EM VIGOR DA EC 45/2004 – ART. 148 DO CTN – SÚMULA 211/STJ – ITBI – FATO GERADOR.

1. Com o novo contexto dado ao permissivo constitucional pela Emenda Constitucional nº 45/2004, foi transferido ao Supremo Tribunal Federal a

competência para o julgamento de recurso contra a decisão, que julgar válida lei local impugnado em face de lei federal (art. 102, III, "d" da CF).

2. Cabível a Súmula 211/STJ no momento em que o Tribunal de origem, a despeito da oposição de embargos de declaração, não se pronuncia sobre tese suscitada em recurso especial.

3. O fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis acontece com o registro de transferência da propriedade no cartório imobiliário, em compatibilidade com a lei civil. Precedentes.

4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido.

(REsp 771.781/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJ 29/06/2007, p. 540)” (destacado e grifado).

No entanto, tem-se visto é que a cobrança, pelos Municípios, do ITBI no momento de passar por escrito à escritura pública. Dentro do Município de São Paulo, podemos citar como exemplo, a Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, regula que: a responsabilidade para efetuar a arrecadação do imposto pode anteceder a própria lavratura do instrumento público.

Vejamos:

Art. 12. Ressalvado o disposto nos artigos seguintes, o imposto será pago antes de se efetivar o ato ou contrato sobre o qual incide se por instrumento público e, no prazo de 10 (dez) dias de sua data, se por instrumento particular.

Desse modo a pratica afronta a previsão constitucional da regra-matriz de incidência tributária prevista na Constitucional originária. No entanto, com o surgimento da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, teve inovação bem significativa.

### 6.3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “POR FATO FUTURO”

A Emenda constitucional incluiu o § 7º no art. 150 da Constituição, instituindo que a “lei poderá atribuir ao sujeito passivo da responsabilidade tributária a situação de a obrigação possa se dar por meio do pagamento do imposto ou contribuição, do qual o fato gerador deva ocorrer posteriormente, garantido a imediata e preferencial o pagamento correto da quantia que foi efetuada anteriormente, caso ocorra a não realização do fato gerador presumido”. À cobrança antecipada do tributo é fenômeno tributário conhecido

como: substituição tributária “por fato futuro” ou “para frente”. Imagina-se que o fato gerador ocorrerá. O grande objetivo é o de bloquear que ocorram fraudes nos cálculos fiscais.

È por meio dessa justificativa que os Municípios implantam para cobrá-la do ITBI muito antes da substituição do direito real mediante ao Serviço de Registro de Imóveis. É tributado um fato futuro. Tem-se um pressuposto de incidência do imposto em citação não é satisfeita o preenchimento. O fato gerador não sucedeu apesar de já ter sido caracterizado a forma de indicação ou interesse em relação ao sentido de que acontecerá.

Roque Antônio Carraza informa o motivo da criação da figura acima mencionada:

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponible (fato gerador “in concreto”) ocorrerá no futuro e, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal). Para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição tributária “para frente”, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe, em tese e poderá nunca vir a existir). (CARRAZA. 2004. p. 418).

Sobre a figura da transmissão tributária “para frente”, o então ex- ministro Imar Galvão apresentou seu entendimento em relação ao julgamento da ADIN 1.851:

“A EC n. 03/93, ao incorporar no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, que já era previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui empecilho algum à exigência antecipada do tributo, ao tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar e, para definir a base de cálculo, firmou-se de critério com a estimativa de que a aproxima ou a mais possível da realidade. A lei complementar, igualmente, definiu o aspecto temporal do fato gerador, presumindo que: como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para refletir de momentos diversos, no futuro, na compatibilidade, ou melhor, dizendo que: esta previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como suficiente e necessária à sua ocorrência. O fato gerador esta presumido, e dessa forma, não é provisório, mas sim definitivo, não dando chance a restituição ou complementação do imposto pago, exceto no primeiro caso, na hipótese de não-realização final. Admitir o contrário iria valer com se: despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como por exemplo: a redução a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando uma maior comodidade: economia,

eficiência e rapidez às atividades de tributação e arrecadação." (ADI 1.851, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8-5-02, DJ de 22-11-02)".

A cobrança antecipada ainda assim configura a inconstitucionalidade. E esta incompatibilidade esta relacionada à própria Emenda constitucional.

É o que declara Carraza:

Temos para nós, neste meio tempo já adiantamos que: o referido § 7º é inconstitucional, porque desrespeita o princípio da segurança jurídica, que é aplicado ao Direito Tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible. É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, "cláusula pétrea" e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf. art. 60, § 4º, da CF). Evidentemente, a inconstitucionalidade perdura, mesmo "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido". Deveras, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado com a simples tributação de fato imaginário, isto é, que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça). (CARRAZA. 2004, p. 420 e 421).

Ao implantar uma forma de exigência em relação ao recolhimento do tributo do qual, é feito de forma antecipada, o Município terá a oportunidade de prever um comportamento, se precavendo de uma ação. A autonomia e a liberdade da vontade diante do resultado se configurarão como prejudicado. O particular é se encontra numa situação de obrigatoriedade em efetuar o pagamento de um tributo que é instituído sem que ocorra a situação de legalidade que possa ser prevista. Existem momentos no qual a parte interessada não deseja, na ocasião, submeta o título ao registro. Pode ocorrer, por exemplo, de o adquirente não dispor da quantia necessária para efetuar o pagamento. Conseguiu apenas pagar o preço da coisa ao vendedor, com muito sacrifício. Sendo assim, de outra maneira, o adquirente dentro da situação não terá a oportunidade de efetuar o seu registro, momento que sobre o bem imóvel que é adquirido o mesmo recai sobre o ônus real de hipoteca, que passa a ser dependente da sua concreta quitação. O contribuinte dentro dos ditames da lei poderia ter o direito de escolher a efetuar o pagamento do imposto somente no ato que o registro é efetuado, que podem durar anos para ocorrer. E nessa situação, isso acontece esporadicamente, não é um caso concreto raro ou isolado.

Por fim, o entendimento jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça informa o que aqui foi exposto:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. FATO GERADOR. CTN, ART. 35 E CÓDIGO CIVIL, ARTS. 530, I, E 860, PARÁGRAFO ÚNICO. REGISTRO IMOBILIÁRIO”.

1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário.

2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor.

3. Recurso ordinário conhecido e provido. "(ROMS 10650/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. DJ de 04-09-2000, página 0135) (grifo nosso).

“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - FATO GERADOR - REGISTRO IMOBILIÁRIO - (C. CIVIL, ART. 530)”.

A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro respectivo título (C. Civil, Art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. “Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico.” (REsp 12.546/HUMBERTO) (RESP nº 253.364/DF, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 16/04/2001, página 104).

A jurisprudência acima relata que o fato gerador do imposto refere-se à transmissão dos bens imóveis que só tem a oportunidade de ser passíveis de transferências com a efetividade da propriedade ou do domínio que tenha utilidade. A propriedade só é passível de transferências com o respectivo registro de título no órgão competente, sendo assim a possibilidade de cobrança junto ao ITBI que antecede o registro imobiliário gera uma contrariedade junto ao ordenamento jurídico.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho que apresento, tem como finalidade de explicar o que é na realidade a obrigação tributária, expondo, por exemplo: o ITBI que é classificado como: um imposto incidente sobre a transmissão dos bens imóveis e de direitos a eles relacionados, a título oneroso e por atos inter vivos pondo em questão a legalidade ou não da progressividade aplicada a este tipo de imposto. Com relação aos tributos entre Estado e pessoas que são obrigadas a contribuir com os impostos, é uma relação jurídica, é um objeto essencial do direito tributário, ou seja, a obrigação tributária é a relação jurídica de acordo com o particular (sujeito passivo) tem a obrigação de contribuir com o Estado (sujeito ativo), ou de não fazer, fazer ou de suportar algo com o interesse de arrecadar ou fiscalizar os tributos, de maneira que: o Estado tenha o direito de estabelecer contra o particular um crédito.

Há dois gêneros de obrigações: a principal e a acessória. A responsabilidade principal é considerada como sendo sempre de cunho patrimonial e que equivale à obrigatoriedade de dar do direito privado: no caso, dar dinheiro. A obrigação acessória nem sempre é não patrimonial constituindo por sua vez: uma obrigação de fazer pode citar como exemplo: emitir nota fiscal. No que diz respeito à natureza jurídica, a obrigação principal tem como: à natureza de obrigação de dar, tal como a obrigação acessória tem a natureza de obrigação de não fazer, fazer e também, tolerar. O fato gerador da obrigação tributária simboliza um fato ou um conjunto de fatos no qual o legislador vincula o início de uma obrigação jurídica, de pagar um tributo determinado. Foi mencionado no corrente trabalho: o exemplo do ITBI – Imposto de transmissão de bens imóveis. Os tribunais brasileiros, apesar da convincente minoria, entendem que o fato gerador do ITBI igualmente ocorre com o registro do título no cartório imobiliário. Nos tribunais superiores, STF e STJ, não há divergência. Nos tribunais de justiça dos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Rio Grande do Sul e São Paulo, e somente em Minas Gerais podemos observar uma insignificante divergência.

No entendimento do STF, o fato gerador do ITBI tem o sentido de que: a transmissão da propriedade de bens imóveis é muito arcaica e não apresenta divergências. No que se refere à progressividade aplicada a semelhante imposto concluiu-se que é inconstitucional, sabemos que o ITBI possui natureza especificamente real, momento que o

fato gerador do referido imposto é inter vivos e se abrange no ato, ou no fato que introduza a transmissão de propriedade imobiliária, igualmente a lição de muitos doutrinadores. O fato gerador do imposto inter vivos é todo o ato ou fato que introduza a transmissão da propriedade ou domínio útil de imóveis, direitos reais sobre imóveis, menos os de garantia. É também fato gerador a cessão de direitos relativos à aquisição de imóveis (CTN, art. 35). Reafirma-se que a base de cálculo do imposto aqui falado, conforme o disposto no art. 38 do Código Tributário Nacional: é o valor venal do imóvel. Esse valor, não pode ser confundido com o preço de venda, apresenta-se tão somente como: expressão patrimonial do imóvel tributado. Sem demora, a alíquota do ITBI aponta a capacidade econômica do contribuinte apenas de forma parcial, porque esta por sua vez, não emerge simplesmente o seu patrimônio. De certo que, a capacidade contributiva preserva uma relação bem estreita com a pessoa do contribuinte e com isso: não podendo ser separado o seu cunho subjetivo. Em contrapartida, a progressividade se baseia no crescimento da alíquota a respeito aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Portanto podemos concluir que: sendo o ITBI imposto de caráter real, com a base de cálculo sendo de valor venal do imóvel, sua existência não pode ocorrer por meio de alíquotas progressivas, devido à progressividade serem um critério de graduação, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, é válido apenas nos casos dos impostos de característica pessoal, segundo o que leva de acordo com a separação constitucional que faz referencia ao IPTU.

**REFEÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

**AMARO**, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

**BALEIRO**, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

**BASTOS**, Celso Ribeiro; **MARTINS**, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988. 6 Volume, Tomo I. São Paulo, Saraiva, 1988.

**CHIMENTI**, Ricardo Cunha. Sinopses Jurídicas: Direito Tributário. Saraiva. 2007

**COELHO**, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7 Ed. Forense. 2004.

\_\_\_\_\_. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

**CARRAZZA**, Roque Antônio, ICMS, São Paulo, 5 Edição, Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_ O Regulamento do ICMS, pág. 56, *in*, Geraldo Ataliba, Ob. cit., pág. 63.

**CARVALHO**, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, pág. 243, 14 edição, Saraiva.

**COELHO**, Sacha Calmon Navarro. A substituição tributária por fato gerador futuro – Emenda n. 3 à Constituição de 88, *in*, Repertório IOB de Jurisprudência 16/321, 1993.

\_\_\_\_\_ Comentários à Constituição de 19988 – Sistema Tributário, 8 Edição, pág. 433

**MACHADO**, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 18 Edição, 2001.

**MORAES**, Alexandre de. Direito Constitucional. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

**MATOS**, Aroldo Gomes de. ICMS – Substituição Tributária ‘para frente’ e a Lei Complementar n.87/96, art. 10, *in*, O ICMS e a LC 87/96, pp.27/28.

**MELO**, José Eduardo Soares de. ICMS – Substituição Tributária – Responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas, *in* RDT 44, p. 44.

**MIRANDA**, F.C. Pontes de. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1 de 1969, tomo II, pág 366, RT, *in* Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, pág 62, 5 edição, Malheiros.

**NOGUEIRA**, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 9 Ed., p. 146/152.

**SABBAG**, Eduardo Moraes. Direito Tributário – Elementos do Direito. 8 Edição. Premier Máxima 2007.

**TORRES**, Ricardo Lobo. Curso de Direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

Vade Mecum Universitário de Direito. Acadêmico-forense – 6 ed.reform., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Rideel, 2009.

**JURISPRUDÊNCIAS DOS TRIBUNAIS – TJMG, STF.**