

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

TIAGO LUIZ XAVIER GONÇALVES

**O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO
INTER VIVOS, A QUALQUER TÍTULO, POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS,
POR NATUREZA OU ACESSÃO FÍSICA – ITBI, SOB A ÓTICA DA TEORIA DA
REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.**

**FLORIANÓPOLIS
2015**

TIAGO LUIZ XAVIER GONÇALVES

**O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO
INTER VIVOS, A QUALQUER TÍTULO, POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS,
POR NATUREZA OU ACESSÃO FÍSICA – ITBI, SOB A ÓTICA DA TEORIA DA
REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.**

Monografia submetida ao curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**Florianópolis
2015**

RESUMO

GONÇALVES, Tiago Luiz Xavier. **O arquétipo constitucional do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física – ITBI, sob a ótica da teoria da regra-matriz de incidência tributária.** Monografia para a conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2015.

O presente trabalho tem como objeto o estudo do molde trazido na Constituição de 1988 para o exercício pelos Municípios da competência tributárias que lhes foi atribuída, de instituição do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, sendo que não se analisará a incidência do mencionado tributo na transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, inc. II, CRFB/88).

Através de uma interpretação sistemática, também será estudada a recepção, ou não, pela lei maior, das disposições inerentes ao imposto no Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), utilizando-se, ainda como paradigma, a legislação local do Município de Itajaí, Santa Catarina, tudo para fins de construção da Regra-Matriz de Incidência Tributária do imposto em tela em consonância com as delimitações previstas na carta constitucional.

A necessidade de discussão e estudo do tema encontra respaldo na pretensão arrecadatória dos Municípios que, em muitos casos, no exercício de sua competência tributária, acabam por extravasar os limites constitucionalmente firmados para fins de instituição do imposto, principalmente, no que tange à sua base de cálculo.

Em sua elaboração, foram observados posicionamentos dos Tribunais de Justiça Estaduais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, bem como de doutrinadores tributaristas.

Palavras-chave: IBTI. Regra-matriz de incidência Tributária. Critério Quantitativo. Base de Cálculo.

ABSTRACT

GONÇALVES, Tiago Luiz Xavier. **The constitutional archetype of the tax on the transfer *inter vivos*, on any account, by onerous acts, of real property, by nature or physical accession - ITBI, from the perspective of the theory of tax incidence rule Motherboard.** Monograph for the completion of the Specialization Course in Tax Law the Brazilian Institute of Tax Studies - IBET, 2015.

This work has as object the study of mold brought in the 1988 Constitution, to the exercise by municipalities of taxing power that was him attributed, for the institution of tax on *inter vivos* transfer, on any account, by onerous acts, of real estate by nature or physical accession, and did not examine the impact of that tax in the transmission of real property, except for real security, as well as the assignment of rights to the acquisition (art. 156, inc. II, CRFB / 88).

Through a systematic interpretation will also be studied, the reception, or not, by the higher law, the provisions relating to tax in the National Tax Code (Law no. 5.172 / 66), using also as a paradigm, the local laws of the city of Itajaí, Santa Catarina, all for building purposes of the Tax Incidence rule-matrix screen in tax in line with the boundaries set out in the charter.

The need for discussion of the topic and study supported in the tax collection pretense of Municipalities, in many cases, in the exercise of its power to tax, often spill the constitutionally imposed limits on tax imposition purposes, mainly with respect to its base calculation.

In its preparation, it was observed positions of the State Courts of Justice, Superior Court and Supreme Court, as well as scholars tax lawyers.

Keywords: IBTI. Rule-matrix Tax incidence. Quantitative criteria. Calculation basis. Arbitration.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 A TEORIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) E DA INCIDÊNCIA	7
1.1 OS CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	9
1.1.1 CRITÉRIO MATERIAL	10
1.1.2 CRITÉRIO ESPACIAL E TEMPORAL	11
1.2 OS CRITÉRIOS RELACIONADOS AO CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA	12
1.2.1 CRITÉRIO PESSOAL	12
1.2.2 O CRITÉRIO QUANTITATIVO	13
2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITBI E A RECEPÇÃO DOS DISPOSITIVOS RELACIONADOS AO IMPOSTO PREVISTOS CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988	16
2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	19
2.1.1 CRITÉRIO MATERIAL: A IMPORTÂNCIA DA DEFINIÇÃO DO VERBO PARA A MATERIALIDADE “TRANSMISSÃO”	19
2.1.2 CRITÉRIO TEMPORAL: A (IM)POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NO MOMENTO DA LAVRATURA DA ESCRITURA PÚBLICA	22
2.1.3 DO CRITÉRIO ESPACIAL	24
2.2 CONSEQUENTE	25
2.2.1 O CRITÉRIO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E PASSIVO	25
2.1.2 CRITÉRIO QUANTITATIVO	26
2.1.2.1 ALÍQUOTA	26
2.1.2.2 BASE DE CÁLCULO	27
3 CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS	35

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo realizar uma análise acerca do arquétipo trazido pelo constituinte originário para fins de instituição do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, não se abordando, a materialidade relacionada a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

No primeiro capítulo, será estudada a teoria da regra-matriz de incidência tributária (RMIT) bem como a teoria da incidência normativa, analisando as suas características e importância para definição da norma jurídica de incidência. Na continuação do capítulo, serão abordados os critérios que compõem a RMIT, tanto na hipótese de incidência, como no consequente.

No segundo capítulo, por sua vez, tratar-se-á especificamente da RMIT do imposto objeto do presente trabalho, limitando-se a análise da materialidade relacionada à transmissão de *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, abordando-se, todos os critérios que compõem a hipótese e o consequente, bem como os dissensos doutrinários acerca dos mesmos. Será ainda, neste capítulo, apresentada a necessidade de análise da recepção dos dispositivos previstos no CTN inerentes ao imposto, para fins de fixação dos critérios da RMIT, bem como, também será analisada a adequação da legislação municipal adotada como paradigma com o molde constitucionalmente definido.

No terceiro e último capítulo, serão expostas as conclusões acerca do tema.

2 A TEORIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) E DA INCIDÊNCIA

Paulo de Barros Carvalho ao perceber que alguns componentes das regras instituidoras de tributos se repetiam, apresentou a sua teoria da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), que possibilita ao intérprete, através do preenchimento de uma estrutura lógica, formada por hipótese e conseqüente, cada um com seus critérios próprios, produzir uma norma jurídica individual e concreta advinda da interpretação do direito posto, estruturada na forma hipotético-condicional.

Explica o renomado doutrinador que:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente institui vínculo obrigação entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.¹

Nas palavras elucidativas de Aurora Tomazini de Carvalho²:

Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E de “incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.

Contudo, de plano, nota-se que a expressão “regra-matriz de incidência” não se encontra livre do problema da ambigüidade, pois, pode ser utilizada em duas acepções que implicam em realidades distintas, uma considerada como uma estrutura lógica e outra como norma jurídica em sentido estrito, sendo que, quando considerada somente como estrutura lógica é desprovida de conteúdo jurídico.

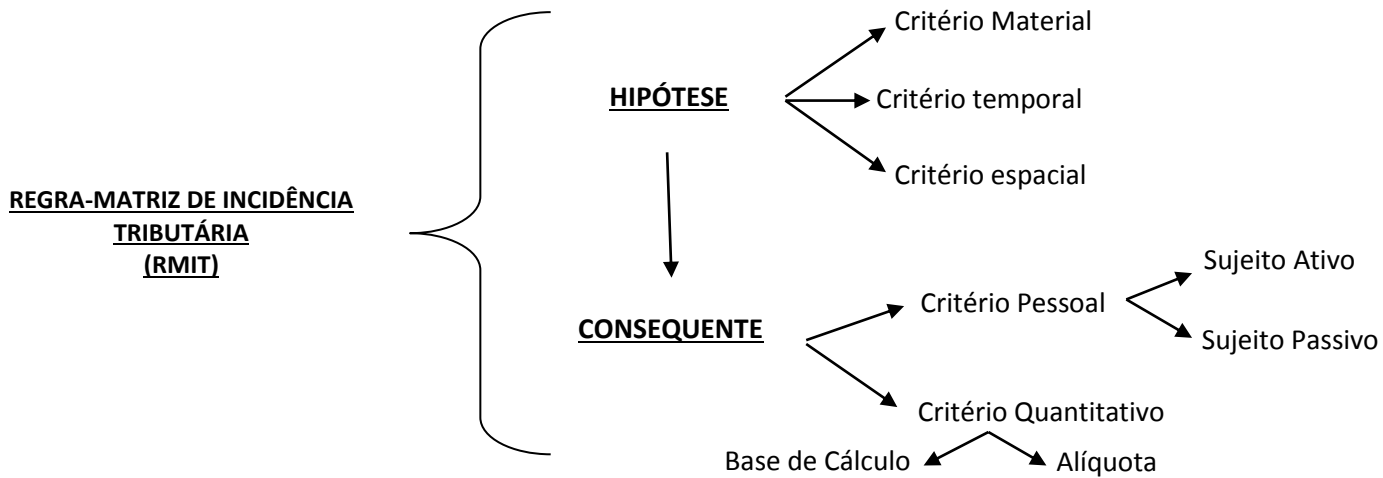
Para a montagem da estrutura lógica, encontra-se previsto na hipótese um critério material, que se traduz no comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal seguido pelo complemento; um critério temporal que é o momento escolhido pelo legislador para que se considere como ocorrido esse comportamento; e, por fim, o critério espacial, que

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo : Noeses, 2013. p. 612.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3ª Ed. São Paulo : Ed. Editora Noeses, 2013. p. 377.

determina o espaço onde esse comportamento será relevante juridicamente. Ocorrendo no mundo dos fatos o comportamento previsto na hipótese da regra matriz de incidência, há o desencadeamento do consequente, com a observância do critério pessoal, onde serão apurados os sujeitos desta relação (ativo e passivo), bem como o critério quantitativo, que determinará o valor devido pelo sujeito passivo ao ativo na relação, critérios que serão abordados com maior profundidade na sequência deste trabalho.

Desta forma, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, este esquema lógico pode ser representado da seguinte forma:



Nota-se, portanto, que é de extrema utilidade ao intérprete o estudo da RMIT, pois permite, através da interpretação do direito posto, utilizar-se de uma forma/esquema geral para a construção de qualquer norma jurídica padrão de incidência. Além disso, possibilita a delimitação do âmbito de incidência normativa e, ainda, o controle da constitucionalidade e legalidade normativa, vez que a falta de preenchimento de qualquer um dos critérios da regra-matriz de incidência, ou o extravasamento pelo ente político de sua competência tributária conforme delimitada constitucionalmente, pode ser causa de comprometimento da norma.

Realizado o intróito necessário acerca da RMIT, necessárias também algumas elucidacões acerca da diferenciação entre a teoria clássica de incidência normativa e aquela apresentada por Paulo de Barros de Carvalho. Incidir, segundo o dicionário, possui as seguintes concepções: “1. Refletir-se ou recair (a luz) sobre algo ou alguém; 2. Ser aplicado a (imposto, multa) 3. Cair, incorrer (em erro, falta, crime); 4. Ter efeitos sobre; 5. Acontecer, ocorrer”

Tratando-se da incidência como um fenômeno jurídico, sua concepção vai diferenciar-se de acordo com o referencial teórico adotado pelo intérprete, sendo que para a

teoria tradicional a incidência e a aplicação são coisas distintas e ocorrerem em momentos diversos, enquanto para a teoria de Paulo de Barros de Carvalho, não prevalece essa diferença.

Em breve síntese, para a teoria tradicional a incidência ocorre como um fenômeno automático que não necessita da atuação do homem, ou seja, ocorrendo um fato previsto em uma hipótese normativa necessariamente haverá a incidência da norma, jurisdicizando o fato e fazendo irradiar seus efeitos e, depois, ela pode ou não ser aplicada pelo homem através da linguagem competente.

Já na teoria de Paulo de Barros de Carvalho só há incidência quando o fato dá ensejo a transcrição em linguagem competente, razão pela qual a caso isso não ocorra não há o que se falar em incidência ou aplicação, sendo incidência e aplicação sinônimos para a mencionada teoria.

A teoria adotada como pressuposto de desenvolvimento do presente estudo para explicação acerca da fenomenologia da incidência tributária é a adotada por Paulo de Barros de Carvalho, em que o aplicador parte de dois planos distintos (Plano dever-ser e plano do ser), sendo que caso ocorra um evento no plano da realidade social (plano do ser) que se adeque a uma hipótese de incidência (que encontra-se no plano do dever-ser), somente haverá a incidência no caso do aplicador produzir a linguagem competente, que irradiará seus consequentes efeitos. Assim, diante desse panorama, não há como se vislumbrar diferença entre incidência e aplicação.

1.1 OS CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Na hipótese encontram-se elencados os critérios que, caso verificados em uma situação objetiva, terá relevância para o mundo jurídico. Por esta razão, explica Aurora Tomazini de Carvalho³ que:

Como já tivemos a oportunidade de estudar no enunciado da hipótese normativa, o legislador seleciona as notas que os acontecimentos sociais tem que ter para serem considerados fatos jurídicos. Sua função é definir os critérios (conotação) de uma situação objetiva, que, se verificada, exatamente por se encontrar descrita como hipótese normativa, terá relevância para o mundo jurídico. Neste sentido, o enunciado da hipótese da RMI é elaborado com status de indeterminação, ou seja, ele delimita um conceito abstrato, que comporta um número finito, mas não determinado de conotações. Isso reforça a afirmação de que a hipótese não contém o evento, nem o fato jurídico, ela descreve uma situação futura, estabelece critérios que identificam a sua ocorrência no tempo e no espaço.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. p. 384/385.

Na sequência, serão analisados os critérios elencados para compor a hipótese de incidência, quais sejam, critérios material, temporal e espacial, que configuram o mínimo de informação necessária para a identificação de um fato jurídico.

1.1.1 CRITÉRIO MATERIAL

De início, há de se salientar que a análise do critério material deve ser dissociada da análise conjunta dos demais critérios que compõem a hipótese de incidência (espacial/temporal), pois, dessa abstração é que “emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc”⁴

A necessidade de dissociação encontra-se no fato de que, segundo Aurora Tomazini de Carvalho, grande parte dos autores se perde nesse processo de decomposição, fazendo uma indevida referência ao critério material como a descrição objetiva do fato contida na hipótese⁵.

Acerca da imperiosa necessidade de abstração entre critério material, temporal e espacial, assevera Paulo de Barros de Carvalho⁶:

Sobre esse assunto, aliás, é curioso anotar que os autores deparam com grande dificuldade para promover o isolamento do critério material, que designam por elemento material do fato gerador, elemento objetivo do fato gerador ou por aspecto material da hipótese de incidência. Tanto nacionais como estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresentá-lo engastado aos demais aspectos ou elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese tributária. Nesse vício de raciocínio incorreram quantos se dispuseram, em trabalho de fôlego, a mergulhar no exame apro-fundado do suposto. Impressionados com a impossibilidade física de separar o inseparável, confundiram o núcleo da hipótese normativa com a própria hipótese, definindo a parte pelo todo, esquecidos de que lidavam com entidades lógicas, dentro das quais é admissível abstrair em repetidas e elevadas gradações. É muito comum, por isso, a indevida alusão ao critério material, como a descrição objetiva do fato. Ora, a descrição objetiva do fato é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed. São Paulo : Editora Noeses. 2012. p. 256.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. p. 386.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 254.

Desta forma, para delimitar o critério material, deverá ser buscado no direito posto expressões genéricas que indiquem ações ou estados que envolvam pessoas, sendo que, o instrumento gramatical que cumpre esse desiderato é o verbo que deverá estar acompanhado de um complemento, indicativo da peculiaridade desta ação.

1.1.2 CRITÉRIO ESPACIAL E TEMPORAL

Contudo, em que pese a necessidade de analisar-se o critério material dissociado do temporal e espacial, é somente após o preenchimento de todos os critérios que um evento ocorrido no mundo social se torna fato jurídico, ou seja, além de determinar o legislador qual a ação ou estado que é relevante para o mundo jurídico, deve de igual forma determinar as condições espaciais e temporais de sua ocorrência, para que esse perfil seja perfeito.

Por sua vez, o critério espacial é o critério da hipótese de incidência que preocupa-se com a delimitação do local em que o evento deve ocorrer. Paulo de Barros de Carvalho verificou três características diferentes escolhidas pelo legislador para indicação do critério espacial, sendo (i) pontual, quando há menção a determinado local para a ocorrência do fato; (ii) regional, hipótese que indica áreas específicas, sendo que o evento somente será juridicamente relevante se ocorrer dentro dessa região especificada e; (iii) territorial, que pode ser confundir com a vigência territorial da lei⁷.

Aurora Tomazini de Carvalho⁸ aponta a existência de outra hipótese para determinação do critério espacial, a qual intitula a autora como (iv) universal, circunstância em que o legislador é tão abrangente que transborda os limites territoriais de vigência da lei.

A exposição supra é de extrema importância eis que demonstra com clareza que critério espacial não se confunde necessariamente com o campo de vigência da norma, que, por opção do legislador, pode até confundir-se com este, contudo, não deverá o intérprete se forçar somente nessa situação no intuito de apurar o critério espacial, sob pena de insucesso.

No tocante ao critério temporal, como já dito, trata-se do momento escolhido pelo legislador apto a elevar o evento ocorrido no mundo social ao status de fato jurídico. Na interpretação do texto positivado ao buscar critério temporal o intérprete deve atentar-se para não confundi-lo com o critério material, pois “a separação entre os critérios material e temporal, quando este fixa um fato da ação, é tão sutil que até mesmo o legislador às vezes se

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 258.

⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. p. 396

confunde, definindo como hipótese normativa o que, na verdade, estabelece como critério temporal”⁹

Portanto, esse marco temporal eleito pelo legislador deve indicar o momento em que surge o direito subjetivo para o Estado e o dever jurídico do direito passivo.

1.2 OS CRITÉRIOS RELACIONADOS AO CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Como já dito, com a RMIT (regra-matriz de incidência), o legislador utiliza critérios e escolhe, assim, acontecimentos que desencadeiem efeitos jurídicos, estabelecendo relações jurídicas a partir daqueles acontecimentos. O consequente tem como função estabelecer os critérios da relação jurídica que será instaurada em razão da ocorrência do fato, que se transformou em jurídico por causa da sua subsunção aos critérios delineados na hipótese.

Assim, é no consequente que são identificados os sujeitos da relação jurídico tributária, bem como apurado o montante pecuniário que será devido pelo sujeito passivo ao ativo.

Nesse norte, esclarece Aurora de Tomazini de Carvalho¹⁰:

Do mesmo modo que a hipótese, o enunciado do consequente da regra-matriz de incidência é elaborado com status de indeterminação, ou seja, ele delimita um conceito abstrato, que comporta número finito, mas não determinado, de denotações. Nestes termos, ele não contém a relação jurídica, prescreve um comportamento relacional a ser instaurado quando da ocorrência do fato. Por prescrever um comportamento relacional que vincula dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação (S’ R S’”), o conceito do consequente da regra-matriz de incidência deve identificar os elementos desta relação, quais sejam: sujeitos (ativo e passivo) e objeto da prestação, pois é sob esta forma, instituindo vínculos relacionais entre sujeitos no qual emergem direitos e deveres correlatos, que a linguagem do direito realiza sua função disciplinadora de condutas intersubjetivas

Trata-se, portanto, do conteúdo mínimo necessário para identificação do vínculo jurídico a ser instaurado, caso verificado o fato descrito na hipótese.

1.2.1 CRITÉRIO PESSOAL

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. p. 399.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. p. 404/405.

É a partir do critério pessoal que se torna possível a identificação dos sujeitos da relação jurídica instaurada pela hipótese de incidência, ou seja, sua função essencial é apontar quem são aqueles sujeitos ao vínculo obrigacional.

Acerca dos requisitos para identificação do critério pessoal, elucida Aurora Tomazini de Carvalho:

Um dos requisitos na escolha das diretrizes pessoais das normas jurídicas gerais e abstratas é que as notas identificativas dos sujeitos ativo e passivo devem apontar para pessoas diferentes, pois, como já frisamos em capítulos anteriores, a linguagem jurídica não regula a conduta de um indivíduo para com ele mesmo. Outro requisito é que o legislador deve escolher, dentre uma afinidade de sujeitos, pelo menos um, que participa ou guarda alguma relação com o acontecimento descrito na hipótese, para implementar a causalidade entre o fato e a consequência a ele imposta.

De início importante destacar que na esfera tributária essa diferenciação entre sujeito ativo/passivo é evidente, contudo, não necessariamente o sujeito ativo será pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento, conforme dispõe o art. 119 do Código Tributário Nacional, vez que, há permissivo constitucional para que as pessoas titulares da competência tributária promovam a transferência da capacidade ativa, nomeando um ente público ou até privado para figurar na relação jurídico tributária como sujeito ativo. Independentemente daquele que figurar no polo ativo, que pode ser até uma pessoa física em razão da possibilidade de transferência da capacidade ativa, será este o portador, diante da ocorrência de um fato jurídico descrito na hipótese de incidência, do direito subjetivo público de exigir o pagamento do tributo devido.

De igual forma ocorre com o sujeito passivo, que não necessariamente será o contribuinte, mas poderá ser o responsável, sucessor ou solidário, temas estes que diante da complexidade e necessidade de aprofundamento para exaustão, e ainda pelo fato de não acrescentar ao objeto delimitado no presente estudo, não serão abordados. Em suma, o sujeito passivo é daquele que se exige o cumprimento da prestação pecuniária (tributo).

1.2.2 O CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo, conforme já ilustrado acima, é resultado da conjunção de outros dois elementos, que são a base de cálculo e a alíquota. Ocorrendo o evento e ele se adequando a hipótese de incidência tributária, teremos um fato jurídico tributário, que desencadeará a obrigação tributária, com a conseqüente indicação daquele titular do direito público subjetivo de exigir o pagamento do tributo e daquele obrigado a entregar a quantia

pecuniária para a quitação da obrigação, sendo que esta quantia pecuniária, é o resultado da confrontação entre a base de cálculo e alíquota previstas em lei.

O estudo do critério quantitativo, especificamente da base de cálculo que compõem este elemento do consequente da RMIT, é a pedra angular do presente trabalho, vez que o procedimento de arbitramento, que será abordado no decorrer do estudo, tem como objeto apurar o valor que servirá de base de cálculo da exação.

Além disso, para Paulo de Barros de Carvalho, a análise da base de cálculo possui a função essencial de desvendar com clareza o tipo de tributo que o interprete está diante, pois é através da conjunção do binômico hipótese de incidência e base de cálculo, que poderá se comparar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

Explica o mencionado doutrinador que:

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correção lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Não foi por outro motivo que Amílcar Falcão qualificava a base impositiva como: “verdadeira e autêntica expressão econômica” da hipótese de incidência. Eis a base de cálculo, na função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal¹¹.

Portanto, a base de cálculo prevista no critério quantitativo do consequente da RMIT possui ao menos três funções, a primeira é a comparativa, conforme acima explanado, a segunda mensuradora, que tem como objetivo medir as proporções reais do evento e, por fim, a terceira, a função objetiva, quando se agrega a alíquota para determinar o valor devido pelo sujeito passivo ao ativo.

Por sua vez, a alíquota é um relevante instrumento de afirmação de garantias de direitos constitucionalmente consagrados, tendo em vista que através dela pode-se apurar o respeito ao princípio da capacidade contributiva, vedação ao confisco e demais princípios tributários constitucionais que buscam uma tributação eficaz e justa, servindo, também como ferramentas de controle de conduta para fins de alcance de objetivos extrafiscais do Estado.

Apesar da alíquota não importar para a configuração tipológica dos tributos, que deve observar o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, assevera Paulo de Barros de Carvalho que¹²:

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. p. 626/627 .

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. p. 628/629.

Não entra na configuração tipológica dos tributos, cingida que está ao binômio “hipótese de incidência/base de cálculo”, mas se apresenta como instrumento importante na realização de elevados desígnios constitucionais, como a diretriz do respeito à capacidade contributiva, e por decorrência, a implementação da igualdade. É por manejá-la dentro de certos limites que o legislador evita os detrimientos do confisco e conduz a atividade tributária por canais politicamente recomendáveis, tornando efetivos os propósitos de bem-estar social e protegendo valores muito caros à comunidade.

Destarte, nota-se que para qualquer exação, deve haver previsão da base de cálculo, observando-se as funções acima apontadas, bem como da alíquota, que também deverá observar os preceitos previstos em nosso sistema tributário, sob pena de flagrante irregularidade em sua constituição.

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITBI E A RECEPÇÃO DOS DISPOSITIVOS RELACIONADOS AO IMPOSTO PREVISTOS CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI) foi outorgado aos Municípios e encontra-se previsto no art. 156, inc. II da Constituição Federal de 1988, que assim dispõem:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

De início, importante salientar que é impossível a construção de uma regra-matriz de incidência de competência municipal sem utilizar-se de uma legislação local como suporte, pois somente a partir do texto constitucional não é possível construí-la em sua totalidade. Uma análise superficial do tema levaria a conclusão que a RMIT do referido imposto **poderia** ser construída através da conjugação do texto constitucional com o disposto entre os artigos 35 à 42 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66). Ledo engano.

Há de se frisar que o CTN foi promulgado nos idos de 1966, inclusive, sobre a vigência de outra Carta Magna, de 1946, em que o mencionado tributo, que inicialmente era de competência dos Estados, passou aos Municípios (Emenda Constitucional n. 5 de 1961), mas, posteriormente, através da Emenda Constitucional n. 18 de 1965, intitulada como “Reforma do Sistema Tributário”, retornou para as mãos dos Estados.

Previa a mencionada Emenda, em seu art. 1º, que “O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal”. Este foi, à época, o fundamento de validade de nosso até então vigente Código Tributário Nacional, que resistiu, inclusive, a previsão na Constituição de 1967 e 1988 que alterou o entendimento, dispondo que seria função de lei complementar estabelecer, normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar.

Portanto, a Lei n. 5.172/66 - CTN, apesar de formalmente ordinária, foi recepcionada pelo atual ordenamento constitucional como se complementar fosse, em razão

da matéria que regula. Porém, isso não significa que os enunciados prescritivos lá dispostos estejam em total acordo com a Carta Magna vigente, pelo contrário, o intérprete deve atentar-se a uma análise da recepção de cada artigo individualmente.

Atualmente, pelo disposto no art. 146 da Constituição Federal de 1988, compete privativamente à lei complementar em matéria tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Por essa razão, esclarece José Alberto de Oliveira Macedo¹³ que:

Assim é que a maioria dos dispositivos do Código Tributário Nacional que não foram recepcionados pela ordem jurídica atualmente vigente encontra-se situada no Livro Primeiro (Sistema Tributário Nacional), haja vista muitos de seus enunciados terem sido positivados também no texto constitucional e muitas das definições de fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes de impostos ali elencadas não tratarem a respeito de conflitos em matéria de competência tributária ou de regulação de limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ainda, trazido à baila o disposto no art. 146 da Carta Magna, necessária elucidação do posicionamento adotado neste trabalho em relação ao seu alcance. É sabido que a doutrina diverge sobre qual seria a competência da lei complementar no âmbito tributário, sendo que, a parte tradicional, adotando uma interpretação literal, defende que a lei complementar possa dispor sobre (i) conflito de competência em matéria tributária; (ii) limitação ao poder de tributar e; (iii) normas gerais e direito tributários, conforme alíneas “a”,

¹³ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. 244 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11112011-114342/>>. Acesso em: 2015-09-17. p. 120.

“b”, “c” e “d” do dispositivo constitucional em análise. Trata-se da denominada corrente tricotômica.

Já a dicotômica assevera que no inciso III do mencionado artigo – normas gerais de direito tributário – estariam contidas as demais hipóteses, ou seja, que o papel das normas gerais de direito tributário consiste em dispor sobre conflito de competência e regular limitações ao poder de tributar, em homenagem à interpretação harmônica e sistemática, assegurando-se o princípio da federação e da autonomia dos municípios.

Paulo de Barros de Carvalho, adepto da corrente dicotômica, leciona que “O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado”¹⁴.

Contudo, adverte José Souto Maior que, “a questão da dicotomia ou tricotomia das atribuições de normas gerais não é um problema em aberto – é um falso problema”¹⁵. Critica o autor a corrente dicotômica redutora por traduzir-se em verdadeira revolta contra a legislação posta, buscando impor derrogação de norma constitucional através de assertos doutrinários, o que seria inadmissível.

Assim, arremata:

Este ensaio demonstra, como, no art. 146, os itens I (conflito de competências) e II (limitações constitucionais tributárias) se correlacionam e, mais ainda, são abrangidos pela reserva de normas gerais de direito tributário do item III. A identidade e unidade do regime jurídico procedimental (a lei complementar) não suprime a relativa diversidade (não antinomia) do regime jurídico-material dos diversos itens do art. 146. Nunca é demais insistir nessa ponderação, porque a dicotomia é um erro histórico, portanto, consolidado e, assim sendo, de difícil erradicação¹⁶.

Em que pese a consistência dos fundamentos defendidos pela corrente tricotômica, este trabalho toma como pressuposto o entendimento dicotômico, pois ainda que expressamente previsto no texto constitucional, o inciso III do art. 146 é redundante, tendo em vista que “normas gerais em direito tributário” seria uma categoria onde estariam inseridas as demais hipóteses, sendo, portanto, aquelas introduzidas por lei complementar (requisito formal), mas que tratam de conflito de competências e limitações ao poder de tributar (requisito formal).

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 210

¹⁵ MAIOR, José Souto. **Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Editora Dialética, n. 213, junho, 2013. p. 56

¹⁶ MAIOR, José Souto. **Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova**. p. 59

Fez-se este introito necessário para compreender que, ao que parece, passa despercebido por grande parte da doutrina tradicional que poucos enunciados relacionados ao imposto em estudo previstos em nosso CTN superam um simples teste de recepção, especialmente, aqueles relacionados a definir o fato jurídico tributário¹⁷, base de cálculo¹⁸ e sujeitos da relação¹⁹, pois somente poderiam continuar válidos se dispusessem sobre conflitos de competência em matéria tributária ou limitações ao poder de limitar, conforme art. 146 e seus incisos da CRFB/88.

Portanto, na sequência do trabalho, tratar-se-á de delinear a regra-matriz de incidência tributária do tributo em análise, contudo somente no tocante a materialidade de transmissão onerosa de bens imóveis, sob a ótica trazida pela legislação municipal de Itajaí, Santa Catarina, através da análise da Lei Complementar n. 20/2002, que instituiu o Código Tributário Municipal e a mencionada exação do art. 45 à 71.

2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

2.1.1 CRITÉRIO MATERIAL: A IMPORTÂNCIA DA DEFINIÇÃO DO VERBO PARA A MATERIALIDADE “TRANSMISSÃO”

Da análise do protótipo constitucional insculpido no art. 156, nota-se que o legislador ordinário ao instituir o tributo pode utilizar-se das seguintes materialidades: (a) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; (b) transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e (c) cessão onerosa de direitos à sua aquisição. Neste trabalho, como já adiantado nos capítulos anteriores, a análise será restrita a primeira hipótese, razão pela qual, não se discorrerá sobre as hipóteses (b) e (c).

Feito este recorte metodológico, diante dos estudos realizados acerca da RMIT, é sabido que o critério material é composto por verbo mais complemento, contudo, a Constituição não trouxe verbos, mas sim substantivos ao tratar do tributo em tela. O signo transmissão, que optou o constituinte para elencar como uma das materialidades possíveis do

¹⁷ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

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

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

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

¹⁸ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

¹⁹ Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

imposto, é, de plano, ambíguo, pois trata da transmissão como gênero, participando tanto o transmitente como o adquirente do bem, parecendo que outorgou o constituinte originário ao legislador infraconstitucional a competência para definir aquele sujeito que praticando a materialidade descrita estaria sujeito a incidência do imposto.

Porém, da análise sistemática do arquétipo constitucional do imposto em tela, nota-se que há uma norma que restringe essa materialidade “transmissão”. Trata-se daquela que institui a imunidade condicionada, prevista no art. 156, §2º, inc. I, da CRFB/88, pois, delimita as condições para gozo da imunidade somente no tocante ao adquirente do imóvel, veja-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, **a atividade preponderante do adquirente** for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (grifo nosso)

Nesse sentido, são valiosas as lições de José Alberto Oliveira Macedo²⁰:

Não faz sentido, portanto, o constituinte permitir ao legislador ordinário que escolha o transmitente para contribuinte e, numa transmissão para pessoa jurídica em realização de capital, nos termos do art. 156, §2º, inc. I, determinar que a análise da preponderância da atividade imobiliária seja feita em relação ao adquirente. Isso porque tal situação ensejaria uma incongruência no sistema haja vista o sócio que confere bem imóvel a título de realização de capital à respectiva pessoa jurídica, apesar de também participar da sociedade correspondente, não se confunde com tal sociedade, motivo pelo qual o eventual benefício angariado pela sociedade não possui qualquer vinculação jurídica imediata com o sócio que conferiu o bem à sociedade.

Portanto, o constituinte não elegeu nos casos de realização de capital para pessoa jurídica uma exceção (somente nos casos de integralização o contribuinte seria o adquirente), mas sim delimitou para a materialidade “transmissão” o sujeito passivo do tributo, pois como o adquirente de uma relação jurídica será na posterior o transmitente, mantem-se a cadeia de incidência do tributo, pois para cada transmissão deve haver o recolhimento do imposto.

Sendo assim, utilizando-se da interpretação sistemática, vê-se que o único verbo apto a adequar-se no critério material satisfazendo o arquétipo constitucional delineado pelo constituinte é o adquirir e não transmitir. Indicar como verbo no critério material “*transmitir*”

²⁰ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI**: aspectos constitucionais e infraconstitucionais. p. 139.

leva o intérprete a conclusão de que seria possível o legislador ordinário extrapolar a competência que lhe foi atribuída pelo constituinte originário, pois, caso contrário admitir-se-ia que o sujeito que pratica a ação descrita no critério material poderá ser o transmitente, o que não há respaldo em nossa Carta Magna.

Contudo, ressalva-se que a conclusão supra não é adotada pela maioria da doutrina tradicional, com a qual ousa-se discordar, que elenca a materialidade transmissão e, por consequência, o verbo transmitir, para a construção da norma jurídica.

Nesse norte, colaciona-se o entendimento do doutrinador Aires F. Barreto²¹, que vai ao encontro do posicionamento até então explanado:

Relativamente à hipótese de incidência do chamado imposto de “transmissão de imóveis”, a primeira consideração necessária consiste em enfatizar que esta, por elementos vários, **que não se constituirá somente pelo ato de transmitir** [...] (grifo nosso)

Elucidada as razões que ensejaram a escolha do verbo (adquirir), tem-se que o complemento à este verbo, conforme o art. 156, inc. II da CRFB, serão os seguintes: "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, chegando-se ao seguinte critério material: adquirir "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza ou acessão física.

Destarte, para que esse negócio jurídico seja apto a ensejar a incidência do tributo, ele deve ser realizado entre pessoas vivas, eis que diante de uma situação *causa mortis* há a incidência de outra exação; ser oneroso, que significa que não haverá incidência em transmissões onde apenas uma parte é onerada (gratuitos); e tem como objeto bens imóveis por natureza, que compreendem o solo e tudo que a ele se incorporar (art. 79 do Código civil) e por acessão física, que é tudo que se incorpora ao solo artificialmente permanentemente de modo que a sua extração causará dano, modificação, fratura ou destruição.

Ignorando o disposto no art. 35 do CTN, que na concepção deste trabalho não foi recepcionado pela Constituição de 1988, passa-se a análise da legislação municipal do Município de Itajaí/SC, constatando que o legislador municipal respeitou a materialidade constitucional, veja-se:

Art. 45 - O imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição incide sobre:

I - a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso:

a) de bens imóveis por natureza ou por acessão física;

²¹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito tributário municipal**. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p. 304.

Ainda, a observância a delimitação constitucional à materialidade “transmissão” encontra reflexo na opção pelo adquirente como sujeito passivo da obrigação tributária, também prevista na legislação municipal mencionada, veja-se:

Art. 50 - São contribuintes do imposto:
I - os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos;

Desta forma, confrontando-se a legislação municipal que instituiu o tributo em tela diante da competência tributária outorgada pelo constituinte originário com o molde constitucional do imposto em tela, constata-se que o critério material, do referido imposto é aquele indicado supra, ou seja, adquirir “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza ou acessão física.

Definido o critério material, passa-se à análise do critério temporal.

2.1.2 CRITÉRIO TEMPORAL: A (IM)POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NO MOMENTO DA LAVRATURA DA ESCRITURA PÚBLICA

Conforme já mencionado, o critério temporal traz o marco temporal eleito pelo legislador, que deve indicar o momento em que surge o direito subjetivo para o Estado e o dever jurídico do sujeito passivo. Considerando-se a delimitação da materialidade estudada, há bastante dissenso entre a doutrina acerca do momento em que ocorre o fato jurídico tributário apto a ensejar a incidência do imposto em tela, na materialidade de transmissão onerosa da propriedade imobiliária. O ponto fulcral da divergência consiste na possibilidade do legislador infraconstitucional elencar o momento da lavratura da escritura pública de compra e venda como critério temporal.

Para Aires F. Barreto²² e Kiyoshi Harada²³, o critério temporal somente poderá ser o momento em que ocorre a transmissão, sendo que, pelas regras do Direito Civil vigente, a propriedade imobiliária somente transmite-se com o respectivo registro no Ofício de Registro de Imóveis competente e nunca antes deste. Por esta razão, abominam os autores a possibilidade de incidência quando da lavratura da escritura pública de compra e venda, entendimento com o qual coaduna o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL.

1. O Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel.

²² BARRETO, Aires F. **Curso de Direito tributário municipal**. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p. 310/311

²³ HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática**. São Paulo : Atlas, 2010. p. 151.

A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento.

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

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1504055/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 06/04/2015)

Já José Alberto de Oliveira Macedo²⁴ entende que o constituinte, ao falar em transmissão onerosa de bens imóveis, não se referiu somente ao átimo final dessa situação jurídica, que é registro, conforme previsto na lei civil, pois este é somente o último ato que efetivamente consiste no processo de transmissão imobiliária, mas sim também ao outro ato cuja a existência é necessária para que se efetive o registro, ou seja, a lavratura de escritura pública. Elucida o jurista que:

E nem se está a falar aqui em construção de conceito constitucional autônomo, apesar de sabermos que o constituinte originário tem plenos poderes para tal empreitada. O que se está dizendo é que a transmissão que o constituinte traz ao positivizar o artigo 156, inc. II, nada mais é que a transmissão que já está posta no direito civil. É o registro então? Não só o registro, seu átimo final, mas também o outro instrumento cuja solenidade é demandada para que, conjuntamente com o registro, consubstanciem o processo de transmissão imobiliária.

Assim, por ser o próprio direito civil que determina que a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem a transmissão da propriedade imobiliária, conforme artigos 108 e 1.245 do Código Civil vigente e que o processo de transmissão imobiliária somente se perfectibiliza com o registro no Fólio Imobiliário competente, conforme o disposto no Art. 1.277 do Código Civil, há de se concordar que o constituinte ao trazer no arquetipo do tributo o termo “*transmissão*” outorgou ao ente político municipal a possibilidade de escolher em que momento destes processo de transmissão ocorrerá a incidência do tributo.

Nesse sentido, o jurista José Alberto de Oliveira Machado, explica que o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 116, traz a possibilidade, em razão da inclusão no *caput* da expressão “salvo disposição ao contrário”, do legislador ordinário elencar como o momento em que ocorre o fato jurídico tributário hipótese diversa daquela prevista nos incisos I e II do mencionado dispositivo. Contudo, ressalta o doutrinador que não se trata da hipótese de antecipação do critério temporal somente autorizada pela Emenda Constitucional n. 3/93, veja-se:

²⁴ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI**: aspectos constitucionais e infraconstitucionais. p. 134.

Essa consideração é importante para deixarmos claro nosso entendimento a respeito da antecipação do critério temporal do ITBI não era outro antes da Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, simplesmente porque o fato transmissão de bem imóvel do direito civil sempre foi uma só situação jurídica, uma só materialidade, para o direito tributário. Particularmente para o artigo 116, II, CTN, o direito tributário só define um marco temporal que, se o legislador do ente tributante não dispuser em contrário, maneira fundamentada, dar-se-á no átimo final desse processo de transmissão, o registro.

Desta forma, em que pese o entendimento majoritário doutrinário que o marco temporal do imposto em análise é o registro, há de se reconhecer que somente poderá essa afirmação ser válida no caso da legislação municipal, diante da competência outorgada pelo constituinte, não elencar o momento da lavratura da escritura como o marco temporal que faz surgir a obrigação tributária.

Socorrendo-se a legislação municipal de Itajaí/SC, vê-se que não andou bem o ente tributante na prelação do critério temporal, pois o único dispositivo que implicitamente trata do critério material é aquele que institui norma de responsabilidade aos Tabeliões e Oficiais de Registros Públicos, veja-se:

Art. 62 - Não serão lavrados, registrados, inscritos ou averbados pelos notários, oficiais de Registro de Imóveis e seus prepostos, os atos e termos relacionados à transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, sem a prova do pagamento do Imposto ou do reconhecimento administrativo da não incidência, da imunidade ou da concessão de isenção.

Ou seja, em razão de que os Tabeliões encontram-se impedidos pela legislação municipal de lavrarem a escritura pública sem a prova do pagamento do imposto e, sendo esse documento essencial para a efetivação do registro, vê-se que o legislador municipal, de forma esdrúxula, acabou por eleger esse momento como critério temporal.

2.1.3 DO CRITÉRIO ESPACIAL

Este é o critério da RMIT do referido imposto que não causa divergência na doutrina. E não poderia ser diferente, ao outorgar o constituinte ordinário a competência tributária aos Municípios para instituição do imposto, acabou definindo, também, seu critério espacial, que somente se confirma com o disposto no art. 156, §2º, inc. II, que assim reza:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

[...]

II - compete ao Município da situação do bem.

Sendo, o critério espacial é o critério da hipótese de incidência que preocupa-se com a delimitação do local em que o evento deve ocorrer e diante das características elencadas no primeiro capítulo desta trabalho, vemos que o imposto em tela adequa-se ao critério territorial para definição do critério espacial, ou seja, se confunde com o território de vigência da lei.

2.2 CONSEQUENTE

2.2.1 O CRITÉRIO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E PASSIVO

No imposto em tela, os municípios, em sua maioria, cumulam a competência tributária e a capacidade ativa, sendo que esta, ao contrário daquela, poderia ser delegada em razão do permissivo constitucional, como já abordado, mas nunca o contrário. Como na legislação municipal adotada como base de sustentação para criação da RMIT neste estudo não há disposição acerca da delegação da capacidade ativa, presume-se que o ente político que instituiu o tributo é aquele que deve figurar como sujeito ativo na relação jurídico tributária.

O sujeito passivo, por sua vez, é aquele que possui o dever de pagar o valor pecuniário exigido pelo sujeito ativo, em razão da prática da materialidade descrita na hipótese de incidência, não se confunde com o responsável, que a sua obrigação de pagar o tributo decorre de lei e não da relação direta e pessoal com a prática do fato jurídico tributário. Portanto, nota-se que o sujeito passivo enquanto contribuinte possuirá ligação direta com o critério material da hipótese e, diante do exposto no presente trabalho acerca do critério material do tributo em análise, não se vislumbra outro sujeito da relação jurídica “transmissão” para figurar como sujeito passivo se não o adquirente.

Nesse passo, nota-se que mesmo que entendendo-se como recepcionado no atual ordenamento jurídico o disposto no art. 42 do Código Tributário Nacional, o que não se defende no presente estudo, é o mesmo inconstitucional, pois alarga a sujeição passiva constitucionalmente delimitada.

Analisando-se a legislação municipal paradigma deste estudo, vemos que acertou em cheio o legislador municipal ao elencar no inciso I do art. 50 “*os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos*”, pois, caso trouxe-se a possibilidade de sujeição passiva do

transmitente (vendedor), incorreria, em inconstitucionalidade diante da limitação constitucional do critério material conforme explanado no item 2.1.1.

2.1.2 CRITÉRIO QUANTITATIVO

2.1.2.1 ALÍQUOTA

De início, importante frisar que o art. 39 do Código Tributário Nacional, que dispõem, em relação ao imposto em estudo, que “a alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação”, não restou recepcionado pela Constituição de 1988, tendo em vista que esta não impôs nenhuma limitação à fixação da alíquota (mínima ou máxima), conforme o faz, por exemplo, com ITCMD (art. 155, §1º, inc. IV) e ICMS (art. 155, §2º, V, “b”). Resta, assim, ao legislador municipal, no exercício de sua competência tributária estabelecer a definição da alíquota ou alíquotas aplicáveis.

Contudo, obviamente, o legislador municipal não encontra nesse descuido do constituinte uma carta branca para firmar alíquotas que não respeitem os princípios que norteiam o sistema tributário nacional, como o da capacidade contributiva e não confisco. Nesse sentido, colhe-se das lições de Aires F. Barreto²⁵:

A inexistência de limite expresso, posto pela Constituição, não autoriza a fixação de alíquotas desmedidas, porque em descompasso com os princípios da capacidade contributiva e da vedação à exigência de tributo com efeito de confisco (cf. arts. 145, §1º, e 150, IV, respectivamente). Ademais disso, a fixação de alíquotas gravosas, mesmo nas hipóteses de não infringência desses princípios, acaba por conduzir muitos contribuintes a “convencionar” preços absolutamente incompatíveis com o verdadeiro valor do negócio jurídico.

Retornando a análise da legislação municipal de Itajaí/SC, extrai-se a seguinte disposição acerca das alíquotas aplicáveis:

Art. 57 - No cálculo do imposto serão aplicadas as seguintes alíquotas:
I - nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro de Habitação:
a) 1,0% (um por cento), sobre o valor efetivamente financiado;
b) 2,0% (dois por cento), sobre o valor restante;
II - nas demais transmissões a título oneroso: 2% (dois por cento).

²⁵ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito tributário municipal**. p. 310/311

Nas palavras de José Alberto de Oliveira Macedo²⁶, essa diferenciação de alíquota, que beneficia aqueles negócios jurídicos inseridos dentro dos limites impostos pela Lei n. 4.380/64²⁷:

é uma maneira dos Municípios conferirem certa progressividade ao ITBI, não conferindo alíquotas mais elevadas para contribuintes de maiores posses, mas sim reduzindo a tributação para aqueles que em tese apresentam menor capacidade contributiva [...]

Desta forma, vê-se que nas transmissões a título oneroso que ocorram no Município de Itajaí/SC, a alíquota utilizada, como regra, será a de 2% (dois por cento), somente reduzida nos casos da transmissão imobiliária se encontrar inserida no âmbito do Sistema Financeiro de Habitação (Lei n. 4.380/64).

2.1.2.2 BASE DE CÁLCULO

A análise da base de cálculo dos tributos é de fundamental importância para a compreensão do direito tributário, uma vez que tem como principal objetivo medir as proporções reais do fato e também é, como todos os componentes da RMIT, alcançada pelos princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional, principalmente o da legalidade, isonomia, capacidade contributiva e não confisco.

Acerca da importância do estudo deste componente do critério quantitativo, assevera Paulo de Barros de Carvalho²⁸ que:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regramatriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Em relação ao tributo em estudo, uma leitura isolada de nosso Código Tributário Nacional levaria o intérprete a conclusão de que a base de cálculo seria o famigerado valor venal, conforme definido no art. 38 do códex tributário²⁹. Contudo, submetendo o dispositivo

²⁶ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. p. 134.

²⁷ Institui a correção monetária nos contratos imobiliários de interesse social, o sistema financeiro para aquisição da casa própria, cria o Banco Nacional da Habitação (BNH), e Sociedades de Crédito Imobiliário, as Letras Imobiliárias, o Serviço Federal de Habitação e Urbanismo e dá outras providências.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 310.

²⁹ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

legal ao teste de recepção pela nossa Carta Magna, vemos que, na verdade, o mencionado artigo não foi recepcionado pela Constituição de 1988, vez que além do constituinte originário ter outorgado a competência aos municípios para instituição do tributo, o comentado art. 38 do CTN não *(i)* dispõem sobre conflito de competência ou *(ii)* regula limitações ao poder de tributar.

Esse fato permanece ignorado pela doutrina clássica e pelas decisões dos tribunais pátrios, que insistem em invocar o art. 38 como se o valor venal fosse o único critério capaz de medir as reais proporções do fato escolhido como juridicamente relevante e indicado no critério material da RMIT. José Alberto de Oliveira Macedo³⁰, que também concluiu em sua tese de doutorado pela não recepção do mencionado dispositivo legal, deixa claro que:

Sua não recepção remete, desta feita, necessariamente ao conceito de riqueza que pretendeu o contribuinte ser tributada com esses impostos. Indo ao inciso I do artigo 156 da Constituição, não é difícil inferir que o elemento econômico que se quer alcançar com o IPTU é o valor do bem imóvel do proprietário. Da mesma forma, fitando-se o inciso II do mesmo artigo, deduz-se que, sendo o imposto de que trata ser relativo à transmissão de um bem imóvel, certamente a riqueza a ser almejada também é o valor de tal bem.

Assim, concluiu o mencionado jurista que a Constituição Federal elegeu como base de cálculo possível o valor do bem imóvel, cabendo, ao legislador infraconstitucional e no exercício de sua competência tributária utilizar-se de presunções relativas para definição da base de cálculo, facultando-o a opção entre (a) o preço declarado entre as partes na escritura pública; (b) o valor venal arbitrado para fins de IPTU; (c) valor de mercado atualizado do imóvel (valor venal).

Neste sentido, esclarece que “tendo em vista que o constituinte previu como base de cálculo do ITBI o valor do bem imóvel, vai depender do legislador tributário do ente competente para instituir o imposto, no caso o Município, se ele vai assumir, como primeira presunção desse valor do bem imóvel, o preço do negócio jurídico”³¹. Contudo, nesse ponto, discorda-se da possibilidade de eleição pelo legislador municipal de base de cálculo que não seja o valor atribuído pelas partes ao negócio jurídico, ou seja, o preço.

Explica-se. Indicou-se no critério material o verbo “*adquirir*” através de uma interpretação conjugada de dispositivos constitucionais que regem o imposto e em análise. Defendeu-se, na sequência, que a base de cálculo é aquele capaz de mensurar o fato elencado no critério material, sendo capaz de afirmá-lo, infirmá-lo ou confirmá-lo e que, também, como

³⁰ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. p. 202.

³¹ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. p. 203.

todos os componentes da RMIT, o critério quantitativo e por consequência lógica a base de cálculo está sujeita a observância estrita dos princípios tributários constitucionais.

Pois bem, o sujeito passivo que pratica o fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência através da aquisição da propriedade imobiliária somente externa uma riqueza apta de tributação, que é, o preço pago pelo imóvel. Se este preço encontra-se abaixo do valor utilizado para fins de lançamento do IPTU ou abaixo do valor de mercado pouca importa, vez que os casos onde as declarações do contribuinte não mereçam fé poderão/deverão ser analisados mediante processo regular de arbitramento, se existirem provas aptas a motivar esse procedimento excepcional.

Admitir-se que a tributação incida sobre o valor de mercado atualizado ou o valor venal para fins de lançamento de outro imposto vai de encontro ao próprio conceito de tributo que não comporta critérios subjetivos para fixação da prestação pecuniária a ser paga pelo sujeito passivo. Coadunando com este entendimento, é pontual a lição de Kiyoshi Harada³²:

O preço de mercado, como querem alguns estudiosos, prestigiados por forte corrente jurisprudencial, sempre tem natureza estimativa, o que, por si só, já conflita com o conceito de tributo, além de ferir o princípio da legalidade e da isonomia, à medida que esse preço depende da subjetividade de quem o busca mediante livre pesquisa do mercado imobiliário, fazendo com que imóveis em situações idênticas tenham valores diferentes. Pelo critério da pesquisa de mercado nunca se encontrará um valor exato incluindo os centavos, como exige o lançamento tributário. A base de cálculo, como um dos elementos constitutivos do fato gerador do imposto, está inteiramente submetido ao princípio de reserva legal consoante dispõe o art. 146, III, a da CF.

Frisa-se é que o constituinte ao delinear a competência municipal para instituição do mencionado imposto indicou, ao nosso ver, que a base de cálculo somente poderia ser diferente do valor indicado pelas partes nas exceções autorizadas do procedimento de arbitramento, ou seja, somente nos casos em que o valor indicado no instrumento público que dá início ao processo solene de transmissão imobiliária comprovadamente não merecer fé ou for omissivo.

De fato, a experiência empírica mostra que a grande maioria dos municípios somente replica o disposto no Código Tributário Nacional indicado como base de cálculo do tributo o valor venal do imóvel, abrindo-se uma série de questionamentos de que se iniciam na competência do auditor fiscal municipal para realização da avaliação deste imóvel, os critérios que devem ser utilizados para a definição e sua equiparação àquele utilizado para fins de lançamento do IPTU.

³² HARADA, Kiyoshi. **Base de cálculo do ITBI**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6cbp/base-de-calculo-do-itbi-kiyoshi-harada>>. Acesso em 05 out. 2015.

Analisando-se a legislação municipal utilizada como sustentação para o presente trabalho, extraem-se os seguintes dispositivos acerca da base de cálculo do tributo:

Art. 51 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
Parágrafo único. Não serão abatidas do valor venal quaisquer dívidas que onerem o imóvel transmitido.

Art. 52 - Para efeito de recolhimento do imposto deverá ser utilizado o valor pactuado no negócio jurídico, o valor venal atribuído ao imóvel ou ao direito transmitido, aquele que for maior, atualizado monetariamente, de acordo com a variação dos índices oficiais, no período compreendido entre 1º de janeiro e a data em que for lavrada a escritura ou instrumento particular.

Parágrafo único. Na inexistência de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, os atos translativos somente serão celebrados mediante apresentação de certidão dessa circunstância, expedida pelo órgão técnico da Secretaria da Fazenda do Município.

Da interpretação detida da legislação vê-se que o valor venal somente serve de parâmetro mínimo para fins de determinação da base de cálculo do imposto, sendo que, caso o preço pactuado pelas partes seja maior que este, deverá prevalecer.

Nota-se, ainda, que a legislação municipal não adota o valor venal como sendo sinônimo de valor de mercado, ou seja, como o “preço provável que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, diante de mercado estável e quando o comprador e vendedor têm plena consciência do potencial de uso e ocupação que ao imóvel pode ser dado”³³, mas sim o equipara ao valor venal utilizado para fins de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, uma vez que exige certidão da inexistência de lançamento deste imposto para fins de celebração da escritura pública.

Importante salientar que nos casos onde ocorre uma arrematação em hasta pública o valor do imposto, conforme entendimento já consolidado na jurisprudência nacional, é aquele efetivamente pago pelo arrematante, não havendo o que se falar em incidência da exação sobre o “valor venal” ou “valor de mercado”. Nesse sentido, colhe-se acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ITBI. ARREMATAÇÃO DE IMÓVEL. BASE DE CÁLCULO. VALOR ALCANÇADO NA HASTA PÚBLICA. PRECEDENTES.

1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que a arrematação corresponde à aquisição do bem alienado judicialmente, razão pela qual se deve considerar, como base de cálculo do ITBI, o valor alcançado na hasta pública. Nesse sentido: AgRg no AREsp 22.274/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 3.4.2012; AgRg nos EDcl no Ag 1.391.821/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 1º.7.2011; REsp 1.188.655/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 8.6.2010; REsp 863.893/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 7.11.2006.

2. Recurso ordinário não provido.

³³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito tributário municipal**. p. 315.

(RMS 36.293/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 11/10/2012)

Assim, por qual razão na arrematação, que nada mais é do que uma transmissão, acolha-se o valor alcançado na hasta pública, ou seja, o valor real da operação, enquanto, em uma compra e venda há a possibilidade de utilização de base de cálculo diversa daquela apontada pelo contribuinte? Este fato só comprova que a base de cálculo do imposto em estudo não poderá ser outra a não ser aquela indicada pelas partes e, como já dito, caso ocorram distorções, deverão ser apuradas no caso concreto e individualmente, através de procedimento excepcional de arbitramento,

Portanto, pelo exposto, vê-se que a legislação municipal novamente é confusa ao dispor que a base de cálculo será o valor venal enquanto, na verdade, esse será o valor mínimo sob o qual incidirá o imposto, pois, caso seja o valor do negócio declarado maior, incidirá sobre este último. Conclui-se também que, conforme as considerações acerca da indicação da base de cálculo pelo constituinte, a fixação de um parâmetro mínimo choca-se diretamente com o signo de riqueza trazido pela Constituição, bem como com o princípio da capacidade contributiva, razão pela qual, torna-se inconstitucional.

3 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como foco principal a montagem da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) referente ao ITBI, através da análise do arquétipo constitucionalmente delimitado do imposto, conjugando-o com as disposições inerentes previstas no Código Tributário Nacional, submetidas a um teste de recepção pelo atual ordenamento jurídico, e utilizando-se, também, da legislação do Município de Itajaí, Santa Catarina, como legislação municipal paradigma.

De início, nunca é demais salientar a importância do instrumento da regra-matriz, especialmente no âmbito tributário, diante da extensa legislação que trata do tema e da celeridade de suas alterações, servindo a estrutura lógica, construída na forma hipotético-condicional, para a análise do fenômeno da incidência tributária, podendo-se, através desta, apurar-se a constitucionalidade e legalidade de determinada exação.

Cingiu-se ainda este estudo à análise de somente uma das materialidades possíveis trazidas pelo constituinte originário, que é a transmissão onerosa a qualquer título *inter vivos*, deixando-se de discorrer acerca das transmissões de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e a cessão de direitos à sua aquisição.

Notou-se que grande parte da doutrina, talvez por adesão à teoria tricotômica acerca das competências da lei complementar, previstas no art. 146 e seus incisos da CRFB/88, ignora o fato de que as disposições contidas no Código Tributário Nacional relacionadas ao imposto analisado sequer restaram recepcionadas pelo atual ordenamento jurídico, principalmente o art. 38, que trata da base de cálculo do tributo, em evidente usurpação da competência tributária atribuída aos Municípios pelo constituinte de 1988.

Tratando-se da Regra-Matriz de Incidência do imposto em tela, no tocante a hipótese de incidência, assevera-se que o critério material somente comporta a inclusão do verbo “adquirir” acompanhado do complemento “*inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza ou acessão física”, em razão de a materialidade “transmissão” prevista no art. 156, inc. II da Carta Magna encontrar limitação, através de uma interpretação sistemática, na norma que institui a imunidade condicionada (art. 156, §2º, I, CRFB/88), que prevê condições para gozo da imunidade somente no tocante ao adquirente do imóvel. Portanto, não se trata de exceção, onde somente nos casos de integralização o contribuinte seria o adquirente, mas de verdadeira restrição da materialidade “transmissão”, pois como o adquirente de uma relação jurídica será na posterior o transmitente, mantem-se a

cadeia de incidência do tributo, devendo para cada transmissão haver a incidência e o recolhimento do imposto.

Passando-se ao critério temporal, conclui-se que o texto constitucional ao tratar do mencionado tributo, não se referiu somente ao átimo final dessa situação jurídica, que é registro, conforme previsto na lei civil. O registro é, na verdade, somente o último ato que efetivamente consiste no processo de transmissão imobiliária, que se inicia em outro momento cuja a existência é necessária para que se efetive o registro, ou seja, a lavratura de escritura pública. Contudo, caberá ao ente político ao qual foi outorgada a competência tributária eleger o momento em que entende como ocorrido o fato jurídico tributário, podendo, em razão do exposto, elencar tanto o momento da lavratura da escritura pública como o do efetivo registro, como realizado na legislação municipal utilizada como referência.

Por sua vez, o critério espacial, sendo este o critério da hipótese de incidência que preocupa-se com a delimitação do local em que o evento deve ocorrer e diante das características elencadas no primeiro capítulo desta trabalho, firma-se o entendimento de que o imposto em tela adequa-se ao critério territorial para definição do critério espacial, ou seja, se confunde com o território de vigência da lei.

No tocante ao consequente, pondera-se em relação ao critério pessoal, que os municípios, em sua maioria, cumulam a competência tributária e a capacidade ativa, sendo que esta, ao contrário daquela, poderia ser delegada em razão do permissivo constitucional, como já abordado, mas nunca o contrário. Não havendo provisão na legislação local acerca da delegação da capacidade ativa, presume-se que o ente político que instituiu o tributo é aquele competente para figurar como sujeito ativo. Já o sujeito passivo, que neste estudo restringiu-se ao contribuinte, não se aprofundando o mesmo acerca do responsável, nota-se que, diante do exposto acerca do critério material, somente poderá ser este o adquirente, concluindo-se, ainda, que o disposto no art. 42 do Código Tributário Nacional, mesmo que aceita a sua recepção pelo atual ordenamento, o que não se concorda, é inconstitucional.

Na sequência, acerca do critério quantitativo, vislumbra-se que o disposto no art. 39 do CTN, que atribui ao Senado Federal a competência para estipulação das alíquotas máximas do imposto também não restou recepcionado por nossa Constituição de 1988, que sequer prevê essa outorga, conforme o faz, por exemplo, com ITCMD (art. 155, §1º, inc. IV) e ICMS (art. 155, §2º, V, “b”), cabendo, ao ente político instituidor do tributo a fixação destas alíquotas, sempre, por óbvio, em observância dos princípios constitucionais tributários, como da capacidade contributiva, não confisco, anterioridade e legalidade.

No que diz respeito à base de cálculo, afirma-se, que o art. 38 do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela carta constitucional de 1988. Esta afirmação funda-se no fato de que, além do constituinte originário ter outorgado a competência aos municípios para instituição do tributo, o comentado art. 38 do CTN não *(i)* dispõem sobre conflito de competência ou *(ii)* regula limitações ao poder de tributar. Este fato, como já dito, passa despercebido pela grande maioria da doutrina pátria e também nos julgamentos realizados pelos tribunais pátrios, que fundam-se no disposto no CTN para afirmar que a base de cálculo do tributo será o valor venal.

Contudo, este ponto merece maior atenção. A base de cálculo do tributo possui como principal objetivo medir as proporções reais do fato e também é, como todos os componentes da RMIT, alcançada pelos princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional, principalmente o da legalidade, isonomia, capacidade contributiva e não confisco. Tratando-se de imposto relativo a transmissão imobiliária onerosa, conforme definido na lei maior, o elemento econômico, a riqueza que se buscou o constituinte originário tributar com a exação, em nosso ver, foi o montante atribuído à esta transmissão.

Portanto, a base de cálculo, que mensura a proporção real do fato jurídico tributário, não poderia ser outra se não o preço entabulado entre as partes. Salienta-se que caso, o valor declarado pelo contribuinte não mereça fé, ou seja omissos, poderá a autoridade fazendária, mediante regular procedimento de arbitramento, onde deverão logicamente ser respeitados o contraditório, ampla defesa e devido processo legal, expondo-se, além da motivação para instalação do procedimento excepcional de arbitramento, todos os critérios utilizados para tanto. Contudo, admitir-se que o município possa adotar como base de cálculo o valor venal para fins de lançamento do IPTU ou o valor de mercado é agredir a própria lei maior e trazer, tão somente, insegurança jurídica ao contribuinte.

REFERÊNCIAS

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo : Noeses, 2013.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. 3ª Ed. São Paulo : Editora Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed. São Paulo : Editora Noeses, 2012.
- MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI**: aspectos constitucionais e infraconstitucionais. 244 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11112011-114342/>>. Acesso em 08.10.2015.
- MAIOR, José Souto. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Editora Dialética, n. 213, junho, 2013.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito tributário municipal**. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012.
- HARADA, Kiyoshi. **ITBI**: doutrina e prática. São Paulo : Atlas, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. **Base de cálculo do ITBI**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6cbp/base-de-calculo-do-itbi-kiyoshi-harada/>>. Acesso em 05 out. 2015.