



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUCAS OLIVEIRA FREITAS LEITE

**A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NA PROMESSA DE
COMPRA E VENDA DE BEM IMÓVEL**

Salvador
2015

LUCAS OLIVEIRA FREITAS LEITE

**A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NA PROMESSA DE
COMPRA E VENDA DE BEM IMÓVEL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Salvador
2015

TERMO DE APROVAÇÃO

LUCAS OLIVEIRA FREITAS LEITE

ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NA PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE BEM IMÓVEL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2015

RESUMO

O estudo destina-se a analisar a constitucionalidade da cobrança antecipada do ITBI, quando do registro da promessa de compra e venda de bem imóvel. O tema não é novo, mas bastante recorrente, dividindo opiniões, especialmente no que se refere ao regime de antecipação tributária. O STF já se posicionou sobre o tema, decidindo pela constitucionalidade da substituição tributária progressiva. Entretanto, as discussões sempre ocorreram com impostos bem diferentes do ITBI, impondo o estudo das premissas que envolvem o tema, em especial o da competência tributária, do próprio imposto e também da promessa de compra e venda de bem imóvel. Considerando as finalidades da antecipação tributária, que relativiza inúmeros princípios tributários, e, por isto, não pode ter seu uso desvirtuado, conclui-se que a antecipação do ITBI é inconstitucional, pois não garante maior justiça fiscal, ou serve para efetivar princípios como o da praticabilidade. Em verdade, esta prática revela a intenção de antecipar receita, fazendo com que a antecipação seja ilegítima.

Palavras-chave: Constitucionalidade; Antecipação; Cobrança; Impostos; Tributário.

ABSTRACT

The study is intended to examine the constitutionality of the anticipated recovery of ITBI, when the registration of the promissory purchase and sale of immovable property. The subject is not new, but rather applicant dividing views, particularly as regards the advance tax regime. The STF has positioned itself on the issue, deciding the constitutionality of progressive tax substitution. However, the discussions always occurred with very different taxes ITBI, imposing the study of assumptions involving the subject, especially the power to tax, the tax itself and also the promise of purchase and sale of immovable property. Considering the purposes of tax anticipation that relativize numerous tax principles, and, therefore, can not have its distorted use, it is concluded that the anticipation of ITBI is unconstitutional because it does not guarantee greater fiscal justice, or serves to effect principles such as practicability. In fact, this practice reveals the intention to anticipate income, making the anticipation is illegitimate.

Keywords: Constitutionality; Anticipation; Collection; Taxes; Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Ag.	Agravo
Ag. Reg.	Agravo Regimental
art.	artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
des.	Desembargador
DF	Distrito Federal
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça da Bahia
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
2.1 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR.....	15
2.1.1 Segurança Jurídica	15
2.1.2 Legalidade.....	20
2.1.3 Capacidade Contributiva	23
3 O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BEM IMÓVEIS ITBI	26
3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	26
3.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA	26
3.2.1 Aspecto Material.....	28
3.2.2 Aspecto Temporal	33
3.2.3 Aspecto Pessoal.....	35
4 A PROMESSA DE COMPRA E VENDA	38
4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	38
4.2 DISTINÇÃO ENTRE PROMESSA E COMPROMISSO.....	40
4.3 NATUREZA JURÍDICA.....	43
4.4 EFEITOS	44
4.4.1 Obrigacionais	45
4.4.2 Reais.....	46
4.5 DO DIREITO À ADJUDICAÇÃO COMPULSÓRIA	48
5 A TRIBUTAÇÃO DA PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE BEM IMÓVEL	52
5.1 NÃO OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	52
5.2 DA TRIBUTAÇÃO POR ANTECIPAÇÃO	55
5.2.1 Introdução ao ordenamento e análise de constitucionalidade	55
5.2.2 Das ficções e presunções jurídicas	59
5.2.2.1 Funções	61

5.2.2.2 Distinção entre elisão e evasão fiscal.....	62
5.3 DA COBRANÇA ANTECIPADA DO ITBI NA PROMESSA	65
6 CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS.....	73

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo possui a proposta de apreciar a constitucionalidade da cobrança do ITBI, de forma antecipada, no momento do registro da promessa de compra e venda de bem imóvel. Deste modo, tem como objetivo avaliar a legitimidade do uso da antecipação tributária, neste imposto em particular.

A relevância do tema é manifestada pela enorme quantidade de municípios que o Brasil possui, fazendo com que temáticas controvertidas possuam repercussão em todo território nacional. Em se tratando de Direito Tributário, os impactos são mais facilmente perceptíveis, considerando que os entes legitimados para tributar tendem a exercer suas competências no limite em que lhe foram outorgadas, o que, eventualmente, faz com que ocorram exageros.

Portanto, a pesquisa realizada neste trabalho se propõe a responder um questionamento que tem sido recorrente, e que tem produzido calorosos debates: é constitucional a cobrança antecipada do ITBI quando do registro da promessa de compra e venda de bem imóvel?

Para que os fins sejam alcançados, serão abordadas diversas premissas que envolvem a matéria, as quais servirão de substrato para a conclusão. Ao longo do estudo serão tecidas considerações sobre a competência tributária, sobre o ITBI, sobre o contrato de promessa de compra e venda de bem imóvel e, por fim, sobre a tributação deste contrato.

No primeiro momento será estudada a forma com que é constituído o Estado Democrático de Direito brasileiro, bem como o modo com que a Constituição Federal de 1988 delega competência para os entes políticos tributarem, mas, da mesma forma, também impõe limites que devem ser obedecidos, considerando a sua superioridade hierárquica.

Entre as diversas limitações ao poder de tributar, merecem especial atenção os princípios da segurança jurídica, da legalidade, e da capacidade contributiva, pois se relacionam intimamente com o tema, além de serem princípios especialmente relevantes para o Direito Tributário.

Também será dissecada a competência outorgada pela Constituição, aos municípios, para tributação do ITBI, de modo a delinear a evolução deste imposto,

bem como os aspectos (material, temporal e pessoal) de sua hipótese de incidência que possuem ligação com o tema deste trabalho.

É imprescindível, do mesmo modo, o exame da promessa de compra e venda de bem imóvel, como surgiu e como assumiu sua feição moderna, distinguindo os institutos que ela contém, assim como sua natureza jurídica e os efeitos que ela pode apresentar.

Por fim, será estudada a incidência do imposto na promessa de compra e venda de bem imóvel, assim como a possibilidade de cobrança pela via da antecipação tributária. Para isto, será estudada a introdução deste regime de exceção no ordenamento, em que consiste o uso de presunções e ficções no Direito Tributário, quais suas finalidades, e, ao final, se o uso deste instrumento, em sede de ITBI, é legítimo e constitucional.

2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O ser humano, diferentemente dos outros animais, possui consciência de sua existência, razão pela qual sua conduta não é plenamente determinada pelos seus instintos. Paralelamente a isto, todos possuem necessidades que buscam satisfazer. O Estado surge neste viés, representando a congruência humana em prol do bem comum (CAYMMI, 2007, p.33).

O direito, por sua vez, é criado pelo Estado, detentor da titularidade do exercício da violência¹ legítima, que através de enunciados prescritivos regula a sociedade para que ela possa, harmonicamente, prosperar (CAYMMI, 2007, p.34).

Nesse contexto verifica-se que o ser humano busca segurança, pois a estabilidade nas relações sociais permite que ele evolua e conduza sua vida de forma independente e prudente. Esta ideia é evidenciada com o Estado democrático de direito, que atua em prol da coletividade, de forma subordinada ao controle que dele mesmo é emanado (CAYMMI, 2007, p.35-36).

Deste modo, o direito, fruto do Estado, fruto, por sua vez, do poder emanado do povo², serve para garantir a estabilidade social, delimitando os direitos e deveres dos cidadãos através de normas, afim de que todos possam, em sociedade, satisfazer suas necessidades.

Entretanto, importante frisar que somente a existência de uma ordem jurídica que garanta certo grau de segurança por meio da previsibilidade não basta para que se promova uma paz social, pois também é preciso atender outros anseios fundamentais como o da justiça (CAYMMI, p.43).

Machado (2006, p.149) esclarece que:

A ideia de justiça assim como a ideia de segurança são certamente as mais importantes da humanidade em todos os tempos e em todos os lugares e por isto mesmo podemos dizer que integram a essência do Direito. São ideias que podem estar expressas em normas, ou não. Estão sempre presentes e são dotadas de enorme força. Geralmente são indicadas por princípios (...).

De fato, a reflexão sobre a ideia de segurança expõe seu elo com a ideia justiça, uma vez que a sociedade, legitimadora do Estado Democrático de Direito,

¹ Violência aqui também engloba outros tipos de constrangimento diversos do físico.

² A Constituição Federal de 1988 – CF/88 –, em seu art. 1º, parágrafo único, dispõe que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

exige mais que o mero cumprimento da lei, desejando que o resultado de sua aplicação seja considerado justo, o que não importa em dizer, contudo, que a lei deve deixar de ser aplicada na busca pelo valor justiça.

Em verdade, a segurança e a justiça devem ser instrumentos de efetivação dos preceitos constitucionais, de forma que a justiça, no caso concreto, pode ser priorizada em relação à segurança. O que não deve acontecer, todavia, é o uso de uma exceção como regra, pois a relativização exagerada de princípios, como o da legalidade, além de ferir a segurança, também pode resultar em uma série de injustiças.

Conforme explicitado no excerto acima colacionado, a segurança e a justiça são efetivadas por meio dos mais diversos princípios constitucionais. Por isto, no caso concreto, princípios com cargas valorativas distintas podem entrar em conflito, onde a efetivação de um, necessariamente, implicaria na mitigação do outro.

Entretanto, a antinomia de princípios gera apenas um conflito aparente, uma vez que as normas principiológicas funcionam como mandamentos de otimização, sendo efetivadas na medida em que o caso concreto permita. Dessa forma, ao contrário das regras, que em conflito só podem ser solucionadas através de invalidação de uma delas ou da introdução de exceção, a colisão de princípio resulta em uma precedência condicionada, ou seja, um prevalecerá sobre o outro em decorrência de determinadas condições (CUNHA JR., 2015, p.131-132).

Em vista disto se percebe que a colisão entre dois princípios não terá sempre o mesmo desfecho, pois alterações no substrato fático podem fazer com que o princípio outrora mitigado ganhe relevo e, sob as novas condições, passe a ter prevalência.

O Estado de Direito, por sua vez, é legitimado pela Constituição Federal, que, nas palavras de Dirley da Cunha Jr. (2015, p.66), “é o estatuto jurídico do poder, que cria e define a ideia de Direito dominante, organizando o Estado e o poder, instituindo suas funções, competências e limites”.

A questão é de tamanha importância que a CF/88, em seu art. 1º, informa que a união dos estados e municípios e do Distrito Federal forma a República Federativa do Brasil, constituída em Estado Democrático de Direito.

Dessa forma, a Constituição não só regulamenta o poder do Estado, como também representa a norma jurídica suprema, fundamentando, formalmente e materialmente, toda a produção normativa estatal, estabelecendo também os limites de forma e conteúdo, também servindo de paradigma para controle de validade dos atos legislativos (CUNHA JR., 2015, p.67-68).

A ideia da Constituição como norma suprema, que regula toda a produção jurídica, faz com que ela possua uma superioridade hierárquica e normativa, derivando este status de sua rigidez, caracterizada pela existência de processo especial, mais rigoroso, para alteração de seu texto (CUNHA JR., 2015, p.95-96).

A natureza rígida da CF/88 pode ser verificada em seu título IV, capítulo I, seção VIII, que diferencia o processo de emenda à Constituição daquele de produção das leis. Nos artigos 60 e 61 é possível verificar que o processo de emenda é mais rigoroso, uma vez que, além de possui um menor número de legitimados para propositura, também exige uma quantidade maior de votações, e votos, para que seja aprovada.

Legislar, administrar e julgar são as três funções do Estado, e para mantê-las ele exerce o poder de tributar, que foi delegado pelo povo através da assembleia constituinte, sempre visando atingir os fins determinados pela Constituição Federal, que além de instituir a competência também a repartiu entre os entes federativos (COELHO, 2014, p.34-35).

Nesta linha, Luciano Amaro (2012, p.115) classifica a competência tributária como uma aptidão a criar tributos, que pode ser exercida por todos os entes federativos, uma vez que a CF/88 partilhou esta vocação, de modo a fixar seus critérios, sempre respeitados os limites que o ordenamento jurídico impõe.

A CF/88, ao repartir a competência tributária, especialmente no que se referem aos impostos, delimitou os fatos tributáveis por meio do aspecto material, razão pela qual não é possível alterar a hipótese de incidência de forma a ultrapassar os limites constitucionais (CUNHA JR., 2015, p.999).

Constata-se que a Constituição, legitimadora e condutora da atuação estatal, é a principal fonte do ordenamento jurídico, uma vez que suas normas servem como parâmetro de validade para as demais, que devem estar em conformidade com os seus preceitos de forma e substância.

A competência tributária, neste contexto, tem seu começo e fim na CF/88, servindo para que os entes federativos obtenham a receita necessária para efetivar suas finalidades.

Importante pontuar que a Constituição não institui tributos, ela apenas delega competência para tanto, conferindo aptidão para a sua criação. Portanto, tem-se que o exercício da competência tributária ocorre no âmbito do próprio ente político legitimado para tanto, que através de legislação ordinária, em regra, instituirá, modificará ou revogará a sua incidência (AMARO, 2012, p.121-122).

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho (2014, p.236-237) conclui que:

Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal. Por esse *iter*, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato de publicação.

Deste modo, a criação de tributos ocorre por lei, e nela eles são descritos, fixando-se a hipótese de incidência em seus aspectos materiais, temporais e espaciais, determinando os sujeitos passivos das obrigações e a prestação pecuniária devida, esta obtida através do produto da alíquota com a base de cálculo (BARRETO, 2009, p.11).

Não obstante a possibilidade de exercício da competência tributária em sua plenitude cumpre, novamente, destacar que o ente político não poderá, de qualquer forma, ampliar, alargar ou dilatar a competência que lhe foi conferida, sob pena de invalidade da norma, seja ela derivada de lei ordinária ou complementar (BARRETO, 2009, p.11-12).

Contudo, não basta que o processo de criação ou modificação tenha percorrido seu curso natural, considerando que o exercício da competência é limitado pelos princípios e regras constitucionais, razão pela qual a legitimidade deste exercício prescinde da atenção aos limites impostos (CUNHA JR., 2015, p.1000).

Não poderia ser de outra forma, uma vez que os entes políticos têm o dever de respeitar os limites impostos pela CF/88, não podendo extrapolar suas competências formais e materiais, sob pena de terem suas normas invalidadas através do controle de constitucionalidade.

Coêlho (2014, p.163), tratando sobre o controle de constitucionalidade das leis, faz o registro que “todo o Direito Tributário brasileiro é controlável pelo Supremo Tribunal Federal a partir dos princípios constitucionais tributários”.

Em apertada síntese, pode-se perceber que a competência tributária é instituída e repartida pela Constituição Federal, de modo a garantir que os entes federativos possuam recursos para arcar com sua finalidade, o bem comum. É de se registrar, ainda, que a CF/88 também regula o uso do poder, não só o tributário, legitimando-o, uma vez que o paradigma de Estado de Poder foi superado pelo do Estado Democrático de Direito, onde todas as pessoas se submetem a deveres, mas, em contrapartida, também tem seus direitos assegurados.

2.1 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

A CF/88, em seus artigos 150 e seguintes, trata das limitações ao poder de tributar, informando os diversos princípios que regem o sistema tributário nacional – STN –, os quais servirão para balizar a atividade dos entes fiscais. Registre-se, todavia, que nem todos possuem relevância neste estudo, o que justifica a análise somente no que se refere aos princípios da segurança jurídica, legalidade e capacidade contributiva.

Nas palavras de Regina Helena Costa (2015, p.74):

os princípios jurídicos são as normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e aplicação de outras normas

Portanto, os limites ao poder de tributar, quando manifestados através de princípios, possuem alta carga valorativa, dotada, ainda, de generalidade e abstração, possuindo a função de orientar os intérpretes do Direito na aplicação da norma.

2.1.1 Segurança Jurídica

A segurança jurídica exerce papel de pressuposto na estruturação da ordem jurídica em países como o Brasil, onde vigora um Estado de Direito. Deste modo, consubstancia diretriz fundamental que deve ser efetivada pelos demais princípios (BARRETO, 2009, p.22).

Serve para garantir o sentimento de previsibilidade quanto às conseqüências que determinada conduta possa gerar no mundo jurídico. Entretanto, a projeção da segurança não ocorre apenas no que se refere a fato futuro, uma vez que institutos como a coisa julgada, direito adquirido, ato jurídico perfeito, também recebem tutela (CARVALHO, 2014, p.162-163).

Conforme já exposto no tópico sobre a competência tributária, o Estado é legitimado por seu povo, que atribui a ele o dever de estabilizar as relações sociais para que haja desenvolvimento. Neste contexto, a estabilização social prescindiria de uma segurança jurídica, pois este desenvolvimento econômico, e também social, requer certo grau de previsibilidade.

O princípio da segurança jurídica assume duas facetas no ordenamento tributário, na medida em que exerce função de bloqueio, limitando a aplicação de outros princípios, como também atua como princípio material, impondo ao Poder Público a adoção de medidas que garantam a efetividade, entre outros, dos ideais de estabilidade, confiabilidade e previsibilidade (CAYMMI, 2007, p.60).

Enquanto princípio de forma, ou bloqueio, a segurança jurídica deve ser observada ao se regulamentar os demais princípios, tendo como escopo a limitação dos arbítrios estatais, de forma a evitar que ele, Estado, no exercício de seu poder, não observe os direitos e garantias de todo cidadão (CAYMMI, 2007, p.60).

Pedro Leonardo Summer Caymami (2007, p.62) afirma que o Direito Tributário “busca o equacionamento do conflito entre o interesse em arrecadar recursos financeiros do Estado e a necessidade do contribuinte de proteger a sua esfera privada de disponibilidades econômicas”.

Esta particularidade faz com que o princípio da segurança possua especial relevância na matéria, considerando que ele tem grande participação no que se refere à norma restritiva de direitos. Destaque-se, ainda, que, em sede tributária, não é incomum tentativas, por parte do Poder Público, de implantar inovações ou efetuar alterações bruscas, o que evidencia a tendência de abuso do poder (CAYMMI, 2007, p.62).

É possível afirmar, deste modo, que a interferência na esfera privada ordena maior relevância à segurança jurídica, pois o conflito de interesses inerente à

tributação demanda o maior grau possível de estabilidade, previsibilidade e confiabilidade.

A segurança jurídica tributária não engloba apenas a elaboração e aplicação da lei, como também sua interpretação e seu processo de positivação. Diversos princípios servem como instrumento de eficácia da segurança jurídica, em especial os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade (CAYMMI, 2007, p.65-66).

Deste modo, sendo possível a análise da segurança sob três óticas distintas, formal, social e material, conclui-se que, em cada paradigma, deve-se avaliar a conformação que a alteração na concepção impõe aos princípios que lhe conferem eficácia ou que por ela são limitados (CAYMMI, 2007, p.61-65).

A segurança jurídica formal é fruto do positivismo jurídico, que, em última análise, propõe sua efetivação através do controle sobre o processo de construção formal da norma jurídica. Percebe-se, em decorrência deste excesso de formalismo, que o binômio segurança e justiça não é equilibrado neste modelo, pois se verifica uma fixação na segurança, o que marginaliza a justiça, permitindo que o Direito possa significar injustiça, se isto ocorrer em razão da paz jurídica (CAYMMI, 2007, p.67-73).

Como bem assevera Pedro Leonardo Summers Caymmi (2007, p.74):

Tem-se, assim, neste modelo, a prevalência da segurança sobre a justiça, que é então reduzida a um dos vetores da própria segurança, ou, em outras palavras, à ideia de justiça implementável pela segurança e mediante a segurança jurídica. O valor justiça passa a ser algo incluso no valor segurança, somente se efetivando pela efetivação deste, como um de seus efeitos.

Assim sendo, a soberania do valor segurança impõe a existência de orientações normativas, que devem estar positivadas, e que sejam fruto de uma atividade legislativa racional, evitando a existência de lacunas ou de excesso regulatório, bem como que essa normatização seja pretérita à ocorrência dos fatos normatizados (CAYMMI, 2007, p.76).

Este modelo se mostra utópico, pois ignora a inafastável dimensão da hermenêutica, levando, também, a uma insegurança jurídica, haja vista este cenário ser propício para a ocorrência de injustiças fruto da aplicação da lei. Com efeito, o

que se aplica é a norma jurídica, e não o texto da lei, sendo aquela o sentido extraído desta (CAYMMI, 2007, p.102).

Na mesma linha, é insustentável o pensamento de que é possível a aplicação da lei através de simples subsunção do fato à norma. Portanto, a segurança jurídica não deve ser efetivada por meio de uma predeterminação teórica absoluta, principalmente em virtude do processo de compreensão da linguagem apresentada, que não é de reprodução e sim de produção (CAYMMI, 2007, p.104-105).

Na tentativa de encontrar modelos que amplifiquem a justiça na tributação, surge a interpretação econômica, defendida por autores como Alfredo Augusto Becker, que afirmam ser o Direito Tributário um ramo *sui generis*, mais conectado à economia do que ao próprio direito. Aqui, ignora-se a dimensão formal do direito, perseguindo o substrato econômico da hipótese de incidência, conferindo liberdade ao interprete para determinar os fatos capazes de ensejar o nascimento da obrigação tributária (CAYMMI, 2007, p.109-110).

Entretanto, este modelo propõe uma estrutura excessivamente aberta, proporcionando muita liberdade ao aplicador da lei, o que também aumenta o grau de insegurança jurídica. Noutra linha, seria incompatível, ainda, pensar no Direito Tributário como um ramo segregado, pois o fenômeno jurídico é uno, e todos os ramos, em regra, derivam do mesmo órgão de poder. Por estas razões, a interpretação econômica foi paulatinamente abandonada (CAYMMI, 2007, p.110-111).

Percebe-se, contudo, que a tentativa de propagar o uso da interpretação econômica é uma resposta ao crescente anseio social por um papel mais relevante da justiça no discurso jurídico. Portanto, o resgate deste valor acarreta na superação da segurança jurídica meramente formal (CAYMMI, 2007, p.112-113).

O que o modelo social da segurança jurídica propõe, em verdade, é que, havendo conflito entre a segurança e outros valores constitucionais, ela possa ser relativizada, conferindo espaço ao Poder Público para que atue na esfera de direitos dos particulares (CAYMMI, 2007, p.130).

Entretanto, afirmar que a segurança pode ceder lugar a outros princípios não significa que será a regra, uma vez que, conforme já apontado, o princípio da segurança também age como limitador dos demais princípios, e, por conseguinte,

deve ser afastado somente quando o caso concreto evidenciar uma situação em que tal medida seja imprescindível.

Com efeito, o modelo social flexibiliza demasiadamente as normas jurídicas, apesar de ter superado diversos problemas apresentados pela concepção formal. De todo modo, por também possui excessos, faz com que sua metodologia também não seja apropriada para o tratamento do fenômeno jurídico de forma a extrair o maior nível de segurança possível (CAYMMI, 2007, p.145).

Da mesma forma que o discurso jurídico não pode ser regido, exclusivamente, pela segurança jurídica formal, também não o pode ser feito com vistas apenas ao valor justiça. O sistema constitucional tributário proíbe a interpretação econômica e o uso de analogias, visto que, nestes casos, a arbitrariedade imposta pelo Poder Público desigualdade injustamente os contribuintes. Em verdade, segurança e justiça devem se complementar, e não serem antagônicas (CAYMMI, 2007, p.146).

Destarte, nas lições de Pedro Leonardo Summers Caymmi (2007, p.149):

Percebe-se então que a mera garantia de segurança sem preocupações de ordem ética e axiológica não gera segurança, mas sim a insegurança pela possibilidade de injustiça extrema; do mesmo modo, a instauração de um vetor unidimensional de justiça, seja ela social ou distributiva, sem o respeito e a busca por segurança, acaba por resultar no arbítrio, no qual não há justiça, mas sim a imposição de um modelo unilateral de comportamento social.

No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho (2014, p.163) que salienta “que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos”.

O paradigma da segurança jurídica material está ligado, portanto, à segurança do próprio Direito, e não apenas através dele, informando que a segurança a ser buscada reside na conciliação dos os valores consagrados pela Constituição Federal, em especial entre a segurança jurídica e a própria justiça (CAYMMI, 2007, p.168-170).

Feitas estas considerações, é possível afirmar que segurança e justiça são valores inerentes uns aos outros, ambos servindo como orientação para construção da norma, interpretação e também aplicação, tendo em vista, sempre, o bem comum, supostamente alcançável pela efetivação dos preceitos constitucionais.

Nesta linha, Ricardo Lodi Ribeiro, citado por Pedro Leonardo Summers Caymmi (2007, p.170) ressalta que “constituindo a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico tributário, o tributo justo passa a ser aquele que cumpra os princípios da capacidade contributiva e da legalidade”.

Sendo assim, conclui-se que o modelo formal e o social, por suas metodologias intransigentes, não servem para que se alcance uma segurança jurídica satisfatória. É neste contexto que surge o modelo material, que propõe uma atuação conjunta dos valores segurança e justiça, de modo a garantir que a tributação ocorra em atenção aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, instrumentos de sua efetivação.

2.1.2 Legalidade

A cultura da legalidade está arraigada no ordenamento jurídico brasileiro, sendo um dos princípios basilares do nosso Estado de Direito. O art. 5º da CF/88, já em seu caput, informa que todos são iguais perante a lei, e continua, no inciso II, afirmando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”.

O preceito se repete, direta ou indiretamente, em diversos outros pontos da Carta Republicana, uma vez que o sistema jurídico brasileiro é derivado do *Civil Law*. Se tratando de Direito Tributário, que afeta diretamente o patrimônio, a legalidade é considerada como uma das maiores garantias do contribuinte.

Dirley da Cunha Jr. (2015, p.1018) leciona que:

Cuida-se de um princípio constitucional genérico, decorrente diretamente do princípio constitucional estrutural do Estado Democrático de Direito, abrigado no art. 1º da Constituição da República. Em face desse princípio genérico, o Poder Público só pode impor condutas positivas ou negativas aos cidadãos por meio de Lei. O princípio da legalidade assegura, sem dúvida, a liberdade individual, pois o que não está em lei proibido está livremente permitido.

Conforme já informado, a legalidade possui relação especial com o Direito Tributário. Positivado no art. 150, I, garante ao contribuinte que não será possível “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Deste modo, é evidente que a legalidade consubstancia-se em um forte limitador à utilização da competência

tributária, razão pela qual se entende vigorar, aqui, o princípio da estrita legalidade (CUNHA JR., 2015, p.1019).

A legalidade tributária encontra alicerce nos ideais de segurança jurídica e justiça, que poderiam ser extintos caso fosse lícito a cobrança indiscriminada de tributos. O substrato deste princípio vai além da simplória exigência de autorização legislativa, pois é preciso que se definam todos os aspectos abstratos necessários para que se verifique, no plano da existência, a ocorrência de um fato tributável (AMARO, 2012, p.133-134).

É perceptível uma relação entre a competência tributária e a necessidade de previsão legal positivando todos os aspectos relevantes do tributo, pois a competência é delegada pela Constituição Federal, cabendo ao ente legitimado, através de seu legislador ordinário, instituir o imposto, exercendo sua competência nos exatos termos em que lhe foi concedida.

O Código Tributário Nacional – CTN -, informa, no seu art. 97, que a instituição, extinção, majoração, definição da hipótese de incidência, fixação da alíquota, cominação de penalidades, entre outros, prescinde de lei, em regra, o que evidencia ainda mais a importância deste princípio, que também pode se apresentar como regra, no STN.

A legalidade pode ser efetivada através da tipicidade tributária, que é direcionada ao legislador, determinando que a lei deva ser formulada contendo, de modo taxativo e completo, os fatos tributáveis, necessários ao nascimento da obrigação tributária. Por ser vedada a utilização de elementos estranhos ao do tipo, qualifica-se a tipicidade tributária em fechada (AMARO, 2012, p.135).

No mesmo sentido, Barreto (2009, p.30-31) entende não ser suficiente a “razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos modelos abertos; exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido”.

Deste modo, a tipicidade fechada é um reforço à legalidade tributária, e se caracteriza pela descrição abstrata e destrinchada de determinado fenômeno, o que também afasta a possibilidade de uso de analogias e emprego de discricionariedade administrativa (CUNHA JR., 2015, p.1020).

Portanto, a legalidade, em sede tributária, é estrita, razão pela qual a lei que instituir o imposto deve conter, no seu bojo, todos os elementos necessários para que seja caracterizado o fato imponible, e é também por esta razão que a legalidade pode representar um verdadeiro escudo que protege o contribuinte das arbitrariedades que possam ocorrer no processo de tributação, uma vez que é na lei que todos os aspectos relevantes estarão contidos.

Entretanto, há doutrina que aponta em sentido diverso, sustentando que a tipicidade fechada, intimamente relacionada com o paradigma da legalidade estrita, do qual deriva, não teria o condão de garantir segurança jurídica, uma vez que a norma, como fruto da compreensão do intérprete acerca da linguagem exposta em forma de texto, pode vir a ter significado diverso daquele pretendido.

Neste sentido, CAYMMI (2007, p.102) sustenta que a linguagem jurídica, por mais precisa e simples que seja, não impediria que dela derivassem interpretações distintas, ainda que sutis, o que inviabilizaria o ideal de uma segurança jurídica derivada exclusivamente da prescrição normativa.

Sendo assim, a tipicidade formal da norma jurídica tributária não garante, efetivamente, aquilo que promete, pois ignora o elemento humano que constrói o discurso jurídico, desviando o foco do real problema, qual seja a inexistência de um método que permita uma democracia no processo de construção do sentido da norma (CAYMMI, 106-107).

Com efeito, crer na possibilidade de uma segurança absoluta pela simples existência de um tipo fechado é desviar a atenção da realidade. Todavia, não se pode olvidar que a natureza do Direito Tributário é interventiva, atuando na esfera de riquezas do contribuinte, o que justifica o desinteresse em uma abertura dos tipos.

Ainda assim não haveria incompatibilidade, uma vez que se reconhece a soberania de determinados princípios em seus sistemas especializados. Ocorre que esta prevalência não impede a efetivação de outros princípios, especificamente quando aquele que domina já estiver garantido (CAYMMI, 175-177).

Neste contexto evidencia-se a ideia de que os princípios, na qualidade de mandamentos de otimização, podem colidir, sem que se configure uma antinomia, uma vez que eles sempre devem ser perseguidos, sem esquecer, contudo, da

possibilidade de serem afastados, ou terem sua eficácia reduzida, quando determinadas condições justificarem.

2.1.3 Capacidade Contributiva

Trata-se de uma das principais limitações ao poder de tributar, especialmente em países com o Brasil, que possuem uma carga tributária elevada, sendo relacionado com a capacidade econômica do contribuinte e com a igualdade, que exigem uma tributação atenta para as individualidades de cada sujeito passivo, garantido tratamento igualitário entre eles (GARCIA, 2012, p.103).

A capacidade contributiva encontra-se positivada na CF/88, que no artigo 145, §1º, determina que:

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.

Constitucionalmente, o princípio da capacidade contributiva aplica-se exclusivamente aos impostos, preconizando a tributação do sujeito passivo nos limites de suas riquezas. Este princípio é verificado através da manifestação objetiva de riqueza, e não por meio da capacidade econômica real de cada contribuinte (CUNHA JR., 2015, p.1020).

Em verdade, a capacidade contributiva pode ser verificada em dois estágios, uma vez que, na qualidade de princípio pré-jurídico, norteia o legislador a buscar fatos que apresentem elementos de riqueza. Contudo, o referido princípio tem uma segunda repercussão, informando que os sujeitos passivos devem contribuir conforme a dimensão econômica do evento (CARVALHO, 2014, p.174-175).

Destarte, o princípio indica ao legislador que a construção das normas deve ter em vista situações em que a riqueza seja manifestada, do mesmo modo que sugere, ao aplicador da lei, a tributação consoante a riqueza manifestada. Assim sendo, é vedado ao legislador instituir impostos sobre situações sem expressão econômica, assim como é vedada a tributação de forma desproporcional à riqueza manifestada.

O respeito à capacidade contributiva é a regra do STN, o que não impede que, em alguns excepcionais, havendo uma efetiva necessidade ou finalidade extrafiscal, ocorra sua relativização. Em sentido contrário, Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado defendem o respeito inafastável da capacidade contributiva (AMARO, 2012, p.162-164).

Coelho (2014, p.234) afirma que, além da utilização conforme a extrafiscalidade do imposto, a capacidade contributiva pode ser relativizada pelo Poder Público no seu exercício do poder de polícia, que “investe legisladores e administradores de meios, inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da moral, do bem-estar, da saúde, da higiene, do bem comum enfim (prevalência do todo sobre as partes)”.

O princípio em análise está intrinsecamente ligado com o princípio da igualdade, uma vez que a adequação do tributo à capacidade contributiva do sujeito passivo é a efetivação de um modelo que considera as diferenças de riqueza, ou a inexistência delas, na hora de tributar os contribuintes (AMARO, 2012, p.164).

Deste modo, a capacidade contributiva possui a igualdade em sua natureza, uma vez que dela é derivada, representando, também, um dos seus principais instrumentos de disseminação (COSTA, 2015, p.96-97).

Assim sendo, a capacidade contributiva pode ser considerada como o princípio que mais efetiva os valores de justiça e igualdade, assim como, no que se refere à segurança jurídica, o faz a legalidade.

O conceito de justiça tributária, deste modo, possuindo como finalidade o bem comum, requer um modelo que permita ao contribuinte tratamento isonômico, pois seu sacrifício será amoldado às eventuais peculiaridades fáticas, feita a ressalva que é almejado um tratamento igualitário na medida em que as condições pessoais ou exteriorizadas se igualem (TEIXEIRA; OLIVEIRA, 2010, p.88-89).

Portanto, a capacidade contributiva, cumprindo o preceito da igualdade, não requer uma uniformidade formal, pois não basta que todos sejam tratados de maneira uniforme, devendo o Poder Público zelar por um tratamento diferenciado na medida em que os contribuintes, faticamente, se desigualem.

No mesmo sentido, Regina Helena Costa (2003, p.39) assevera que “as discriminações são admissíveis quando se verifique uma correlação lógica entre o

fator de discrimen e a desequiparação procedida e que esta seja conforme aos interesses prestigiados pela Constituição”.

Todavia, é se destacar que a justiça fiscal pressupõe uma tributação justa e adequadamente distribuída na sociedade, sendo irrefutável que esta justiça também carece de respeito aos demais princípios, como o da legalidade, segurança jurídica, não confisco, etc., o que também não afasta o caráter especial que a capacidade contributiva possui entre os instrumentos de efetivação da justiça (TEIXEIRA; OLIVEIRA, 2010, p.97-98).

A igualdade pode ser analisada sob a ótica positiva, que exige uma atenção do sujeito ativo da obrigação tributária, no sentido de quantificar os tributos conforme a capacidade econômica do sujeito passivo, como também por sua faceta negativa, que obriga o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos com a mesma capacidade contributiva (COELHO, 2014, p.233).

A capacidade contributiva também fica evidenciada no princípio da proporcionalidade, pois a tributação deve ocorrer de forma diretamente proporcional à manifestação de riqueza apresentada. Repise-se que a efetivação da capacidade contributiva é balizada pela segurança jurídica e pelos direitos da liberdade, que, em regra, não poderão ser violados (AMARO, 2012, p.166-167).

Também é possível visualizar conexão entre a segurança jurídica, legalidade e capacidade contributiva, uma vez que a legalidade limita formalmente a construção legislativa, assim como a capacidade, que, por sua vez, impõe limites materiais. No que se refere à segurança jurídica, se manifesta pela previsibilidade dos direitos e deveres, uma vez que o contribuinte sabe que quanto maior a expressão econômica do fato jurídico praticado, maior será a tributação (COSTA, 2003, p.43-45).

Pelo exposto, é perceptível que a capacidade contributiva funciona como vetor na tributação, o que não indica que se configure como um princípio absolutamente inafastável. Sua relativização, contudo, não pode acontecer a arto, sendo autorizada somente em situações específicas, onde circunstâncias fáticas indiquem.

Da mesma forma, este princípio é forte instrumento de efetivação dos valores igualdade e justiça, basilares em nosso Estado, o que demanda seu respeito por parte dos legisladores, aplicadores e intérpretes do Direito.

3 O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI passou por inúmeras transformações ao longo de sua existência. Foi instituído através do Alvará n. 3, no ano de 1809, recebendo a denominação de *sis*a, sendo de competência dos estados-membros e tendo sua incidência sobre as transferências de propriedade. A partir da Constituição Federal de 1934 foi desmembrado em dois impostos, quais sejam o de transmissão de propriedade *causa mortis* e o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, mantendo-se a competência dos estados (CONTI, 1999, p.1).

Com a Emenda Constitucional n. 05/1961 passou para competência dos municípios, mas, anos depois, a EC n. 18/1965 reunificou os impostos e os devolveu para a competência estadual. (CONTI, 1999, p.1).

Somente com o advento da Constituição de 1988 é que o ITBI assumiu seus contornos atuais, retornando para a competência dos municípios e Distrito Federal, bem como não incidindo sobre doações e transmissões *causa mortis*, que passaram a ter imposto próprio (CONTI, 1999, p.1).

3.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A obtenção da regra-matriz, em abstrato, requer o isolamento das proposições, composta por uma hipótese seguida de mandamento, onde serão identificados todos os critérios, que, em conjunto, uma vez ocorridos, ensejam o nascimento da relação tributária que terá por objeto o pagamento de prestação pecuniária (CARVALHO, 2014, p.239-241).

O CTN, em seu art. 114, afirma que “fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Deste modo, para que se possa

compreender a ideia de fato gerador³, é importante explicitar o sentido destas expressões.

Ao analisar “situação”, tem-se que é fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica, fato em sentido amplo, toda e qualquer ocorrência, seja ela decorrente ou não da vontade do sujeito que a praticou, independentemente de quem a praticou (MACHADO, 2013, p.129-130).

Quanto à “definida em lei”, verifica-se que é a própria definição do fato gerador, evidenciando a reserva legal, pois a lei será o instrumento próprio para descrever definir a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária, sendo importante destacar que se deve entender a palavra lei em sentido estrito (MACHADO, 2013, p.129-130).

Necessária importa em dizer que é imprescindível a ocorrência da situação prevista em lei para que surja a obrigação. Por fim, o vocábulo suficiente traz a ideia de que basta a situação prevista em lei para o surgimento da obrigação tributária (MACHADO, 2013, p.129-130).

Portanto, deste conceito são extraídos os elementos essenciais para o nascimento da obrigação tributária, a se dizer: a verificação fática de uma hipótese definida em lei, necessária e suficiente para que se alcance o efeito desejado. É desta hipótese, criada pela lei instituidora do tributo, que derivam os elementos essenciais para que seja reputada nascida a obrigação.

Preliminarmente, cumpre destacar que parte da doutrina, bem como a legislação, utiliza a expressão fato gerador significando a descrição hipotética de uma norma, o seu enunciado descritivo, assim como a utiliza em referência à situação efetivamente ocorrida, que faz nascer uma relação jurídica tributária (ATALIBA, 2000, p.53-54).

Nesta linha, o rigor técnico é inafastável, o que sugere o uso da expressão hipótese de incidência para descrever a situação tributável, e de fato imponível a sua ocorrência efetivamente verificada no plano fático. Deste modo, dois planos estarão delimitados, o da descrição hipotética, que cronologicamente ocorre primeiro, e a concreta verificação dele (ATALIBA, 2000, p.54-55).

³ Adiante serão registradas críticas ao uso da expressão fato gerador, que permite uma ambigüidade conceitual.

Braghetta (2009, p.1119) é precisa ao afirmar que:

Temos uma norma tributária em sentido estrito quando identificamos todos os elementos indispensáveis para a sua verificação. Dividem-se estes em dois grupos, quais sejam a hipótese de incidência, em que presenciamos a descrição, teórica e abstrata, de um evento do mundo fenomênico, e o conseqüente, alcançado sempre que ocorrer, no mundo real, aquela descrição prevista no antecedente da norma, em sua hipótese.

A hipótese tributária, deste modo, é o que de fato enseja o nascimento da obrigação, sendo possível afirmar que é composta de três elementos essenciais, constantes no critério material, espacial e temporal da norma jurídica.

Geraldo Ataliba (2000, p.68-69), por sua vez, defende que o fato (aspecto material), vinculado a alguém (aspecto pessoal), em determinado local (aspecto espacial), em dado momento (aspecto temporal) resulta, rigorosamente, na criação de uma obrigação tributária.

Todavia, considerando o objeto da presente pesquisa, não há muita relevância em estudar o aspecto espacial, a base de cálculo ou a alíquota, uma vez que o foco está voltado para os critérios material, temporal e pessoal, onde residem as questões mais relevantes.

3.2.1 Aspecto material

Geraldo Ataliba (2000, p.106) afirma que o aspecto material “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência”.

É muito comum a caracterização do critério material como a descrição objetiva do fato, o que demanda ressalva, uma vez que a descrição de todo o fato compõe a hipótese de incidência. O critério material, por outro lado, é um núcleo composto por um verbo e seu complemento (CARVALHO, 2014, p.262-263).

Dessa forma, a descrição objetiva de todo o fato representa a hipótese de incidência, diferentemente do aspecto material, que consubstancia o próprio núcleo do tipo, contendo um verbo e um complemento que descrevem a conduta inserida na hipótese.

A CF/88, em seu art. 156, II, delega a competência para os Municípios e o Distrito Federal tributarem 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 a cessão de direitos à sua aquisição”, e é a partir deste arquétipo que a competência tributária deve ser exercida, respeitadas as limitações impostas pelo ordenamento.

Assim, da previsão constitucional, seguindo a linha metodológica proposta por Paulo de Barros Carvalho, é possível extrair três condutas através de dois verbos, quais sejam a transmissão de bem imóvel, ou de direitos reais sobre ele, e, por fim, a cessão de direitos à sua aquisição. Evidenciam-se, no núcleo da hipótese, os verbos transferir e ceder, sem os quais não ocorrerá o fato tributável.

O segundo elemento do núcleo consiste no complemento do verbo, que possui igual importância, uma vez que é peça chave no processo de compreensão do texto e construção da norma.

Barreto (2009, p.281) constata que “pressuposto inafastável para que se cogite o ITBI é estar diante de ato *inter vivos*; se for *causa mortis*, a competência é dos Estados, *ex vi* do disposto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal”.

De fato, o texto da CF/88 não deixa muita margem para divergências no que se refere a este complemento, restando inquestionável que a transferência ou cessão deve ocorrer entre vivos para que seja possível a sua tributação.

Outro elemento essencial extraído da Constituição é a imposição de onerosidade do negócio jurídico. Deste modo, o título que transmite ou cede deve conter prestações e contraprestações, do contrário, estar-se-ia diante de uma doação, que não incide no ITBI.

Neste contexto, surge dúvida quanto à incidência do ITBI em doações com encargo. A solução depende das condições específicas do caso concreto, na medida em que um encargo pode ter pouca significância em relação à expressão econômica da contrapartida, do mesmo modo que uma doação pode possuir encargo que macule a gratuidade do negócio jurídico (BARRETO, 2009, p.281-282).

Portanto, é avaliada a correspondência entre o fenômeno e a veste jurídica utilizada, já que, a título de exemplo, a compra e venda, travestida de doação, deve

ser tributada por meio do ITBI, da mesma forma que a doação, travestida de compra e venda, deve ser tributada pelo imposto próprio das doações.

Verifica-se, ainda, que a tributação é voltada para a transferência de bens imóveis, por natureza e acessão física. Neste viés, importante destacar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, na tentativa de definir ou limitar competência tributária, conforme inteligência do art. 110⁴ do CTN, o que impõe o estudo nos termos do Direito Civil.

Regina Helena Costa (2015, p.411) esclarece o que são bens imóveis por natureza ou acessão física, doutrinando que “bem imóvel por natureza é o solo; bem imóvel por acessão física é tudo que a ele se incorpora, natural ou artificialmente, como plantações e construções”.

A CF/88 ainda afirma que direitos reais transmitidos, salvo os de garantia, também incidem no ITBI. A lista de direitos reais consta no Código Civil, que em seu artigo 1.225 dispõe que:

Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese. XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a concessão de direito real de uso.

Cumprido lembrar, todavia, que o objeto desta pesquisa se direciona ao estudo da constitucionalidade da cobrança do ITBI quando da celebração da promessa de compra e venda de bem imóvel. Deste modo, não há necessidade em estudar todos estes conceitos de direito civil, uma vez que o referido negócio jurídico visa a transferência do próprio bem, de sua propriedade.

Orlando Gomes (2012, p.103) assevera que a propriedade pode ser conceituada a partir de três critérios:

O sintético, o analítico e o descritivo. Sinteticamente, é de se defini-lo, com Windscheid, como a submissão de uma coisa, em todas as suas relações, a uma pessoa. Analiticamente, o direito de usar, fruir e dispor de um bem, e de reavê-lo de quem injustamente o possui. Descritivamente, o direito complexo, absoluto, perpétuo e exclusivo, pelo qual uma coisa fica submetida à vontade de uma pessoa, com as limitações da lei.

⁴ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Noutra linha, Farias e Rosenvald (2013, p.290-291) definem a propriedade como “conjunto de direitos sobre um recurso que o dono está livre para exercer e cujo exercício é protegido contra interferência por outros agentes”.

Dos conceitos acima trazidos é possível perceber que a propriedade representa o poder de alguém sobre algo, manifestado através dos direitos de usar, fruir e dispor, além do direito de reaver contra quem a possua injustamente. A propriedade, portanto, é composta por um conjunto de faculdades que determinada pessoa possui contra uma coisa, estando o Estado incumbido do dever de proteger esta propriedade contra interferências de outros agentes.

Segundo Barreto (2009, p.282-283), a propriedade é o conjunto divisível dos direitos de usar, gozar e dispor da coisa. Desta forma, os direitos reais podem ser classificados como em coisa própria ou em coisa alheia (*jus in re própria* e *jus in re aliena*). Estes são chamados de direitos reais limitados, uma vez que oneram a propriedade, mas também sofrem limitações por parte dela.

O Código Civil brasileiro – CC/02 -, considera como limitados, por serem *jus in re aliena*, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a anticrese, a hipoteca e o direito de superfície (BARRETO, 2009, p.283).

Portanto, conforme será visto no capítulo seguinte, a promessa de compra e venda, embora não possua o condão de transferir propriedade, é negócio jurídico que a antecede, razão pela qual a possibilidade de sua tributação, através do ITBI, estaria adstrita a este elemento do aspecto material, a transferência da titularidade do bem, do seu direito real de propriedade.

Importante frisar que, além dos núcleos compostos pelo verbo transferir e seus complementos, já analisados, possuem os Municípios e Distrito Federal competência para tributar, através do ITBI, a cessão de direito à aquisição. De fato, sendo este direito real, conforme art. 1.225, VII, do Código Civil, sua cessão, desde que onerosa, torna possível a tributação.

No mesmo sentido, Coêlho, Derzi e Coelho (2014, p.154) confirmam que “a tônica do fato tributável é a existência de uma transmissão, que tenha por objeto um bem imóvel ou direitos reais sobre imóveis (exceto os de garantia), bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

Orlando Gomes (2012, p.338-339) defende que o direito à aquisição não seria, de fato, um direito real, uma vez que, substancialmente, é dirigido contra o promitente vendedor, adquirindo, contudo, eficácia de direito real, a partir do registro de uma promessa irretratável. Para o Autor, somente haveria uma limitação ao poder de disposição, e, por isto, este direito não seria real, nem pessoal, possuindo natureza *sui generis*.

Sobre o direito real à aquisição, o Código Civil, em seu art. 1.417⁵, dispõe que ele será adquirido pelo promitente comprador a partir do registro de uma promessa irretratável no Cartório de Imóveis. Não parece, contudo, que há incidência do ITBI neste caso, especialmente quando se considera o direito à aquisição com *jus in re aliena*, que apenas limita o direito de dispor da propriedade.

Deste modo, o registro seria ato constitutivo do direito, inexistindo qualquer transmissão ou cessão, notadamente por não possuir o promitente vendedor direito à aquisição de seu próprio imóvel, o que demonstra que o título, no caso, a promessa, limita a faculdade do proprietário de dispor do bem da forma que desejar.

Apesar de, neste caso, não se verificar a incidência do imposto, são inúmeros os casos em que seria possível a tributação. A título de exemplo, Leandro Paulsen (2013, p.331-332) afirma que são tributáveis:

A compra e venda, a dação em pagamento, a permuta (troca), o mandato em causa própria ou com poderes equivalentes para a transmissão de bem imóvel e respectivo substabelecimento; a arrematação, a adjudicação e a remição; o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro acima da respectiva meação ou quinhão considerando em conjunto apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou monte-mor; o uso e o usufruto; a cessão de direitos do arrematante ou adjudicatário, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação; a instituição e a extinção do direito de superfície; a cessão de benfeitorias e construções em terreno compromissado à venda ou alheio; e todos os demais atos onerosos translativos de imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis

Conclui-se afirmando que o aspecto material do ITBI é bastante amplo, incidindo sobre transferências de bens imóveis e direitos reais a eles relativos, bem como sobre a cessão de direito à aquisição, sempre nas condições impostas pelos demais elementos do núcleo da hipótese.

⁵Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

3.2.2 Aspecto temporal

Na hipótese de incidência, de forma explícita ou implícita, encontra-se o critério temporal, que representa a opção legislativa, pelo momento em que será considerado consumado o fato tributável, posto que defeso ao legislador, uma vez que há barreira intransponível, fixar o aspecto temporal em momento que ainda não tenha havido a consumação do fato (ATALIBA, 2000, p.94).

O legislador, portanto, e apesar de ter a liberdade de escolher o momento inaugural da transmissão, não pode escolher momento anterior àquele em que ela se materializa, sob pena do crédito preceder à obrigação (MARTINS, 2013, p.1050).

Paulo de Barros Carvalho (2014, p.268) compreende o aspecto temporal como o conjunto de indicativos que fornecem os elementos necessários para que se precise o exato instante em que acontece o fato descrito, que, uma vez ocorrido, ensejará o nascimento de uma relação jurídica de direito tributário que terá como objeto o pagamento de uma prestação pecuniária.

Conforme visto anteriormente, a CF/88 delega a competência tributária, cabendo ao ente político legislar para que o imposto seja, de fato, instituído. Deste modo, assim como no aspecto material, será avaliado o âmbito do exercício desta competência, que é limitada pelos princípios tributários.

O modelo constitucional aponta para uma tributação das transferências e cessões, o que leva a conclusão que o legislador constituinte estabeleceu o momento da efetiva transferência ou cessão como aquele em que se poderá considerar ocorrido o fato imponible (COSTA, 2015, p.413).

É necessária uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito para que possa haver uma transmissão, onde um deles é o titular da propriedade sobre o imóvel, ou de direitos reais a ele relativos, e que por um negócio jurídico, *inter vivos* e oneroso, transmite essa posição de titular ao outro sujeito, com quem celebrou o negócio (COELHO; DERZI; COELHO, 2014, p.154).

Repise-se que, por força do artigo 110 do CTN, há uma vedação à alteração de conceitos de direito privado, e por isto faz-se necessário analisar, sob a ótica do Direito Civil, o que cada expressão utilizada significa.

Neste espeque, o art. 1.245⁶ do Código Civil informa que a transferência de propriedade entre pessoas vivas se opera mediante o registro do título aquisitivo, motivo pelo qual, enquanto não for registrado, o alienante se mantém como real proprietário.

Uma vez registrado, a operação de efeitos é imediata, consoante inteligência do art. 1.246, também do CC/02, levando a conclusão que o fato tributável ocorre no exato momento em que houver a formalização do registro, com a efetiva transferência de propriedade, assim como ocorre com os direitos reais sobre imóveis, que também são transmitidos, ou constituídos, a partir do registro, na forma do art. 1.227 do CC/02.

Neste sentido Coêlho, Derzi e Coelho (2014, p.154-155) reconhecem a precisão do Código Civil ao definir que, tratando-se de imóveis e direitos reais a ele relativos, a transmissão só se opera com o registro, e por este motivo é possível classificar o fato gerador do ITBI como uma situação jurídica, conforme depreende-se do artigo 116 do CTN.

Ives Gandra da Silva Martins (2013, p. 1.050) também alerta que na hipótese de “transmissão de propriedade imobiliária, bem como diante da transmissão de direitos reais sobre imóveis [...], não se pode considerar ocorrido o fato tributário senão a partir do instante em que se tenha operado a transmissão”.

Portanto, não obstante a liberdade que o legislador possui para fixar o momento de incidência do imposto, não o pode fazer de modo a inverter a lógica jurídica, preconizando o nascimento do crédito tributário em momento anterior ao da efetiva transferência ou cessão (BARRETO, 2009, p.291).

Pelas razões expostas é possível concluir que, sendo a hipótese de incidência do ITBI uma situação jurídica, haverá consumação somente quando ela estiver devidamente constituída, sendo vedado instituir momento anterior a este. Portanto, estabelecendo o Código Civil que a transferência de propriedade de bem imóvel, e de direitos a ele relativos, se efetiva com o registro, terá o legislador liberdade para

⁶ 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.

fixar o momento que achar adequado, desde que não anteceda ao momento de efetiva ocorrência da situação.

3.2.3 Aspecto pessoal

Conforme leciona Geraldo Ataliba (2000, p.80), o aspecto pessoal, ou subjetivo:

Determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação.

Deste modo, no aspecto pessoal, é possível identificar o ente político legitimado para a instituição do imposto, chamado de sujeito ativo, bem como aquele que estará vinculado ao cumprimento da obrigação tributária, o sujeito passivo.

Na mesma linha, Barreto (2009, p.132) assevera que o sujeito ativo será determinado de forma implícita ou explícita, podendo ser atribuída esta capacidade ativa tanto ao sujeito legitimado a instituir o imposto, como a outro sujeito, feita a ressalva que, neste caso, deverá constar explicitamente na lei. Com relação ao sujeito passivo, sustenta que a lei instituidora do imposto pode indicar tanto o contribuinte, enquanto pessoa determinada, quanto os sujeitos, genericamente, dos quais a prestação poderá ser exigida.

A CF/88, em seu art. 156, § 2º, II, dispõe que o imposto compete ao Município da situação do bem. Portanto, o sujeito ativo será o Município no qual se localiza o imóvel, ou o Distrito Federal. Contudo, percebe-se que a Constituição foi silente no que se refere ao sujeito passivo.

Entretanto, o CTN regula a matéria, ressalvado que, em razão de sua idade mais avançada que a Constituição Federal, diversos dispositivos, referentes ao ITBI, foram totalmente ou parcialmente revogados. O sujeito passivo poderá ser, conforme inteligência do art. 42⁷, CTN, qualquer das partes envolvidas na operação tributada, na forma da lei (COSTA, 2015, p.412-413).

Deste modo, o legislador ordinário terá liberdade para fixar o sujeito passivo, não poderá, contudo, eleger sujeito totalmente alheio ao fato imponible, uma vez que

⁷Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

compete a lei complementar (CTN foi recepcionada como tal) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como estabelecer normas gerais sobre legislação tributária, definindo, entre outros, os contribuintes, conforme preleciona o art. 146 da CF/88.

Barreto (2009, p.294) conclui que:

A praxe nessas transações é que o imposto seja pago pelo adquirente ou cessionário. É razoável admitir que o adquirente também manifeste capacidade contributiva. É ele, ademais, que passa a extrair todas as vantagens que o bem imóvel pode proporcionar. Mas essa admissão não significa que seja ele o destinatário constitucional tributário. O agente dos verbos “transmitir” ou “ceder” é o transmitente.

Portanto, conclui-se que o sujeito ativo será o ente político onde está situado o bem, na esfera Municipal/Distrito Federal. O sujeito passivo, por outro lado, poderá ser qualquer dos envolvidos no negócio que deu origem ao fato imponible, preferencialmente o adquirente, pois é ele que manifesta riqueza e se beneficiará do imóvel.

Entretanto, há de se destacar que estes conceitos representam a sujeição passiva direta, consubstanciada pelo contribuinte no pólo passivo, havendo também a sujeição passiva indireta, caracterizada pela presença de um terceiro, que não possui vínculo direto com o fato imponible, mas que é eleito como devedor da prestação pecuniária (AMARO, 2012, p.325-329).

De fato, o CTN, em seu art. 121, parágrafo único, II, dispõe que o “sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Portanto, o sujeito passivo poderá ser, além do próprio contribuinte, algum responsável que a lei venha a eleger.

Na mesma linha, complementa com o art. 128, que autoriza o legislador ordinário a atribuir a terceira pessoa, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário, desde que possua vínculo com o fato gerador.

A doutrina costuma apontar duas modalidades de responsabilização indireta, que seria derivada de uma transferência, quando a obrigação de um sujeito é transferida para *outrem*, ou de uma substituição, quando já coloca, desde o nascimento do tributo, o substituto na condição de sujeito passivo (AMARO, 2012, p.333).

Sendo assim, a sujeição passiva poderá ser direta, hipótese na qual o sujeito passivo será o próprio contribuinte, ou indireta, quando um responsável for eleito pela lei como sujeito passivo, que decorrerá de uma transferência ou de substituição.

4 A PROMESSA DE COMPRA E VENDA

O processo de compreensão da norma jurídica prescinde de um estudo acerca de todas as premissas envolvidas. Deste modo, a promessa de compra e venda também precisa ser estudada, considerando que seus elementos e efeitos são determinantes no estudo da incidência tributária.

4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

É inquestionável que o Direito é moldado pela sociedade, que o utiliza conforme suas necessidades e práticas costumeiras, e, por isto, resta imprescindível a análise evolutiva da promessa de compra e venda ao longo dos anos, para que assim se possa ter uma exata compreensão da forma com que ela assumiu sua feição moderna.

O código civil de 1916 pouco tratava sobre o tema, trazendo em seu artigo 1.088⁸ o pensamento, outrora dominante, de que todos os conflitos poderiam se resolver simplesmente através do pagamento de perdas e danos, pagando-se ao credor aquilo que ele efetivamente perdeu e o que razoavelmente deixou de lucrar. Ocorre que este raciocínio resulta, muito frequentemente, em desrespeitos aos direitos do credor, que na morosidade e no constante descrédito do Poder Judiciário, não vê seus interesses satisfeitos ou os danos efetivamente reparados (GAGLIANO; PAMPLONA, 2013, p.78-79).

No mesmo sentido, Carlos Roberto Gonçalves (2013, p.518-519) assevera que, por ser um direito pessoal, não havia a possibilidade dos adquirentes reivindicarem os imóveis, razão pela qual os vendedores optavam se outorgariam a escritura definitiva ou se pagavam perdas e danos.

Na mesma linha, verificava-se clara violação ao princípio da efetividade, uma vez que a sentença, que deveria substituir a vontade das partes aproximando-se ao máximo do resultado que seria alcançado caso não houvesse um litígio, não resultava em uma cobertura da lesão sofrida.

⁸ Art. 1.088. Quando o instrumento público for exigido como prova do contrato, qualquer das partes pode arrepender-se, antes de o assinar, ressarcindo à outra perdas e danos resultantes do arrependimento, sem prejuízo do estatuído nos arts. 1.095 a 1.097

A questão ganha mais importância, pois, em concreto, estava-se diante de um permissivo à especulação imobiliária em detrimento dos consumidores, que por vezes residiam por anos nos imóveis e eram surpreendidos pela negativa de outorga de escritura definitiva, optando as construtoras e incorporadas pelo pagamento de perdas e danos, posteriormente realizando a revenda do imóvel, desta vez por uma quantia muito superior (GAGLIANO; PAMPLONA, 2013, p.80).

Fica evidente, portanto, que, através de uma simples avaliação de custo e benefício, a parte mais poderosa da relação se valia do direito ao arrependimento previsto no artigo supracitado, violando claramente a boa-fé e ferindo a expectativa dos promissários compradores com o intuito exclusivo de auferir ainda mais vantagens patrimoniais.

Somente com o Decreto-Lei n. 58, de 10 de dezembro de 1937, o legislador optou por conferir uma maior proteção aos promissários compradores, dispondo que a ausência de cláusula de arrependimento cumulada com a inscrição do contrato, quando o objeto fosse imóvel não loteado, resultaria em um direito à adjudicação compulsória, sendo, inclusive, oponível a terceiros, por ser direito real (GAGLIANO; PAMPLONA, 2013, p.81).

Não obstante o referido Decreto representar um inequívoco avanço na proteção dos direitos do promissário comprador, ainda mostrava-se pouco eficaz, isto porque a previsão legal se restringia a imóveis não loteados, que geralmente eram objetos de negócios jurídicos envolvendo sujeitos dotados de paridades de armas.

Somente em 19 de dezembro de 1979, com a aprovação da Lei n. 6.766 (Lei do Parcelamento do Solo Urbano), a promessa de compra e venda envolvendo imóveis loteados passou a ser irrevogável, bastando o registro imobiliário da promessa para que o título fosse dotado de efeitos reais, com oponibilidade *erga omnes*. Em 2002, o Novo Código Civil Brasileiro passou a regulamentar a questão expressamente, através dos artigos 1.417 e 1.418, permanecendo em vigor os dispositivos das leis anteriores naquilo que fosse compatível (GAGLIANO; PAMPLONA, 2013, p.82).

4.2 DISTINÇÕES ENTRE PROMESSA E COMPROMISSO

Não é incomum o uso da nomenclatura promessa de compra e venda como uma única figura, o que pode resultar em equívocos conceituais, considerando que este contrato é dotado de muita generalidade, o que permite seu uso em diversas situações que possuem singularidades muito importantes.

Para que não se perca o rigor técnico, é preciso realizar uma análise terminológica do instituto, o que acaba por englobar, na mesma palavra, conceitos que, apesar de semelhantes em alguns aspectos, possuem peculiaridades que os tornam únicos.

Segundo Orlando Gomes (2012, p.331-335), o compromisso foi introduzido no Brasil no momento em que se tornou necessária a proteção dos consumidores, lesados pelos reiterados descumprimentos de seus contratos. Para o autor, o compromisso, que equivale a uma promessa irretratável, não seria verdadeiramente um contrato preliminar, e sim uma modalidade especial de compra e venda.

Em sentido diverso, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2013, p.75-76) consideram como, efetivamente, um contrato preliminar, mas que por ter, potencialmente, efeito real, comportando execução específica, não poderia ser enquadrado nas categorias já existentes.

A existência de cláusula de arrependimento se mostra como o delimitador mais adequado para diferenciar a promessa do compromisso, pois sua existência é óbice à formação do direito real à aquisição, conferindo aos contratantes direito potestativo de resilir unilateralmente o contrato, através da denúncia notificada, na forma do art. 473⁹ do Código Civil (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.964).

Portanto, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2013, p.965) são precisos ao constatarem que:

Em virtude da irretratabilidade dos referidos negócios jurídicos, é apropriada a adoção da expressão compromisso de compra e venda, no que se refere aos contratos preliminares de aquisição de lotes urbanos e rurais e incorporações imobiliárias, enquanto a promessa de compra e venda – passível de retratação – concerne aos imóveis não loteados, doravante regidos pelo Código Civil.

⁹Art. 473. A rescisão unilateral, nos casos em que a lei expressa ou implicitamente o permita, opera mediante denúncia notificada à outra parte.

Nesta linha, o código civil, em seu artigo 1.417, estaria equiparando a promessa de compra e venda registrada, desde que não contenha cláusula de arrependimento, aos compromissos, que conferem ao promitente comprador o direito real à aquisição.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 466-B, adverte que a possibilidade de se retratar impede a persecução de uma sentença que substitua a vontade daquele que, após firmar contrato preliminar, se recuse a firmar o contrato definitivo. Portanto, a adjudicação compulsória não será possível se existente cláusula de tal natureza, sendo este contrato preliminar denominado de promessa de compra e venda (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.964-965).

Como já citado anteriormente, a possibilidade de se retratar, por muito tempo, foi utilizada de forma abusiva, principalmente pelas construtoras e incorporadoras, que praticavam especulação imobiliária em larga escala, firmando sucessivos negócios jurídicos com o mesmo bem, lucrando em cada operação.

Com o escopo de evitar tais manobras ladinas, foi proscrito do ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de se inserir cláusula de arrependimento quando o objeto do contrato for imóvel loteado, na forma do art. 25 da já citada Lei n. 6.766/79, e de entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal¹⁰, isto porque tais contratos eram marcados pela hipossuficiência do promissário adquirente em face das grandes construtoras e incorporadoras (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.965).

Outra hipótese de irretratabilidade se verifica quando as partes, não sendo o imóvel loteado, optam por não incluir tal cláusula, utilizando-se de sua autonomia privada para contratar da forma que achar adequada. Seja qual for o motivo que deu causa à inexistência de cláusula de arrependimento, deverá ser denominado, em tais hipóteses, como um compromisso de compra e venda, sendo este muito mais sólido que uma simples promessa (FARIAS; ROSENVALD, 2013, P.965).

A diferença entre a promessa e o compromisso ganha relevo através do art. 26, § 6º, da Lei 6.766/79, que possibilita a transferência da propriedade do promissário vendedor para o promissário comprador bastando que seja averbado o comprovante de quitação do contrato preliminar, sem a necessidade de celebração de um contrato definitivo (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.966).

¹⁰ Súmula 166 - É INADMISSÍVEL O ARREPENDIMENTO NO COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA SUJEITO AO REGIME DO DECRETO-LEI 58, DE 10/12/1937.

Carlos Roberto Gonçalves (2013, p.516) adota posicionamento diverso, defendendo a necessidade de nova manifestação de vontade, inclusive no compromisso de compra venda, podendo esta ser sanada através de sentença judicial, valendo-se da adjudicação compulsória.

Não parece ser este entendimento o mais adequado, pois, uma vez pago o preço, resta apenas uma mera formalidade para que o promissário comprador assuma a titularidade jurídica da propriedade, posição esta que já assume no plano dos fatos.

Tal posicionamento mostra-se, ainda, retrogrado, contribuindo para o crescimento de demandas judiciais, estimulando a informalidade de futuros negócios jurídicos, haja vista a onerosidade desnecessária, que viola princípios como o da efetividade e da economia.

Quando se trata de imóvel não loteado a questão assume um novo contorno, pois o Código Civil manteve a possibilidade de inclusão de cláusula de retratação, sendo a contratação e o registro insuficientes, por si só, para proporcionar o direito real à propriedade, sendo essencial uma segunda manifestação de vontade para que ela seja transferida. Note-se que no compromisso inexistente a possibilidade de arrependimento, e, por isto, a prova do pagamento integral do preço é suficiente para que se alcance o registro do direito de propriedade (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.966-967).

Em síntese, independentemente de registro, se houver previsão de cláusula de arrependimento, deve ser chamado de promessa de compra e venda, e, quando ausente a referida cláusula, seja por determinação legal ou pela vontade das partes, será denominado compromisso de compra e venda. Entretanto, considerando que a nomenclatura genérica está muito difundida, será utilizada a promessa de compra e venda enquanto gênero, das quais são espécies o compromisso e a promessa retratável, ou *stricto sensu*.

4.3 NATUREZA JURÍDICA

A promessa de compra e venda é qualificada, pela grande maioria dos doutrinadores brasileiros, como uma das espécies de pré-contrato¹¹, haja vista este negócio jurídico resultar, em regra, em uma obrigação de fazer. É um contrato através do qual as partes se comprometem a celebrar outro contrato, em momento posterior, sendo este o principal e definitivo (MONTEIRO, 2002, p.36).

Carlos Roberto Gonçalves (2015, p.163-164) define o contrato preliminar como aquele em que os contratantes se obrigam a celebrar novo contrato definitivo no futuro, seja por haver algum impedimento que os impossibilita de celebrarem naquele momento ou simplesmente por conveniência/escolha das partes, destacando que, mesmo sendo preliminar, todos os requisitos de validade de um contrato definitivo são exigidos.

Na mesma linha, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2015, p.186) compreendem o contrato preliminar “como uma avença através da qual as partes criam em favor de uma ou mais delas a faculdade de exigir o cumprimento de um contrato apenas projetado”.

O contrato preliminar, portanto, é aquele por meio do qual as partes se obrigam a celebrar contrato principal. Percebe-se que a distinção consiste no objeto, uma vez que o principal trás consigo uma obrigação de dar, enquanto o preliminar, conforme já apontado, uma obrigação de fazer (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.948).

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2015, p.186) afirmam que:

“O exemplo mais comum desse tipo de promessa é a de compra e venda (promessa de compra e venda), a qual, quando devidamente registrada no Cartório de Imóveis, produz eficácia real, facultando ao promitente-comprador, se for necessário, recorrer à adjudicação compulsória para concretização de seu direito.”

Conforme já exposto, a promessa de compra e venda é gênero que comporta duas espécies, a se dizer o compromisso e a promessa retratável. No trecho acima transcrito percebe-se que o tratamento igualitário entre as figuras acaba por classificar o compromisso, negócio jurídico apto a transferir propriedade, em um contrato preliminar.

¹¹Pontua-se o uso comum de outras expressões a exemplo de contrato preliminar, promessa de contratar, etc.

Com efeito, a promessa de compra e venda possui natureza jurídica de contrato preliminar, sendo aquele pelo qual as partes se obrigam a celebrar, em momento futuro, contrato definitivo de compra e venda. Porém, o mesmo não ocorre com o compromisso de compra e venda que, apesar de assemelhar-se à promessa, não pode ser considerado, verdadeiramente, um contrato preliminar (GOMES, 2012, p.331-335).

Orlando Gomes (2012, p.334) ressalta que:

Não é por diversas razões que completam a originalidade do seu escopo, principalmente a natureza do direito que confere ao compromissário. Tem ele, realmente, o singular direito de se tornar proprietário do bem que lhe foi prometido irrevocavelmente à venda, sem que seja inevitável nova declaração de vontade do comprometente. Bastará pedir ao juiz a adjudicação compulsória, tendo completado o pagamento do preço.

Deste modo, a prova do pagamento integral do preço é suficiente para que se alcance o registro do direito de propriedade, não havendo necessidade de um segundo acordo de vontades com o vendedor para que se promova uma escritura definitiva. Teria o compromisso de compra e venda, portanto, natureza de contrato preliminar impróprio (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.964-967).

Deste modo, a natureza jurídica da promessa de compra e venda, *lato sensu*, seria híbrida, eis que pode se apresentar como contrato preliminar ou, verdadeiramente, como um contrato definitivo, a depender da previsão, ou não, de cláusula de arrependimento.

4.4 EFEITOS

O art. 1.417¹², CC/02, autoriza a celebração da promessa através de instrumentos públicos ou particulares, sendo este um dos elementos essenciais que devem ser avaliados para que se possa afirmar, com precisão, a extensão de seus efeitos. Percebe-se que tais contratos são solenes, na medida em que o referido artigo demanda como parâmetro de validade, ao menos, a materialização de um documento (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.950-951).

Na mesma linha, verifica-se uma relativização do quanto disposto no art. 108 do CC/02, que exige forma pública para que os negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis

¹²Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

de valor superior a trinta salários mínimos sejam considerados válidos, já que o citado art. 1.417 autorizaria a constituição do direito real à aquisição por instrumento particular (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.950-951).

Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2013, p.950-952) são precisos ao ressaltarem que a promessa deve conter todos os requisitos essenciais ao contrato que será celebrado no futuro, conforme preconiza o art. 462 do CC/02, razão pela qual, a título de exemplo, a inexistência de outorga uxória, quando exigida, poderia ser alegada pelo cônjuge para evitar execução específica da obrigação, desde que disto não resulte um *venire contra factum proprium*.

Ainda neste espeque, saliente-se a impossibilidade de substituição da vontade das partes pelos Juízes, no intuito de preencher elementos que não foram acordados pelos contratantes, conforme norma insculpida no art. 464 do CC/02.

Conclui-se, portanto, que preliminarmente, para a existência de efeitos, é preciso um contrato válido, capaz de ter seu cumprimento exigido pelos contratantes. A promessa de compra e venda pode possuir eficácia obrigacional ou real, sendo determinante não só a sua forma, como também as condições que foram pactuadas pelas partes. Dessa maneira, é imprescindível a análise dos aspectos que possuem relevância para que seja determinada a oponibilidade do título.

4.4.1 Obrigacionais

Nas lições de Carlos Roberto Gonçalves (2015, p.23), o direito obrigacional consubstancia-se através de uma relação jurídica pelo qual um credor pode exigir, do sujeito passivo, o cumprimento de prestação a qual este se obrigou, sendo uma relação pessoal, composta pelos sujeitos, ativo e passivo, e pela prestação.

A promessa válida, por si só, gera eficácia obrigacional, uma vez que, conforme ensinamentos de Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2013, p.953):

Sendo lícito o objeto do contrato preliminar, no sentido de ausência de qualquer ofensa à boa-fé objetiva e à função social do contrato (art. 187 e 421, CC), além de praticado por pessoas dotadas de capacidade negocial e legitimação para disposição de bens, qualquer dos parceiros poderá perseguir a conclusão do contrato definitivo, sendo bastante a verificação do termo ou a implementação da condição pactuada entre as partes. Não

havendo delimitação de prazo, cumprirá à parte interpelar o cocontratante, concedendo-lhe prazo razoável para o cumprimento da obrigação de fazer.

Apesar de a doutrina majoritária vincular o contrato preliminar a uma obrigação de fazer, enquanto que o contrato definitivo (de compra e venda) resultaria em uma obrigação de dar, tal distinção deve ser analisada com cautela, uma vez que dar algo também é uma ação. É o que ocorre na obrigação de outorga da escritura definitiva, que embora seja uma obrigação de fazer, pretende-se, através dela, a entrega do bem adquirido (GONÇALVES, 2015, p.85).

Washington de Barros Monteiro, citado por Carlos Roberto Gonçalves (2015, p.85), sustenta que a diferenciação dos institutos é feita ponderando se a entrega da coisa depende da realização de um ato prévio, hipótese na qual se estaria diante, tecnicamente, de uma obrigação de fazer.

Portanto, conclui-se que, para a existência de efeitos obrigacionais na promessa, basta o preenchimento dos requisitos de validade inerentes ao contrato definitivo de compra e venda, hipótese em que estaria configurada uma obrigação de fazer.

4.4.2 Reais

Pelas razões históricas expostas no corpo do presente estudo, o legislador optou por possibilitar uma maior proteção ao promitente comprador, incluindo seu direito à aquisição no rol de direitos reais, com previsão expressa no art. 1.225, VII, do Código Civil.

Direitos reais são aqueles que incidem sobre a própria coisa, possuindo seu titular poder jurídico direto e imediato, dotado de exclusividade e oponibilidade *erga omnes*. “Segundo Lafayette, direito real é aquele que afeta a coisa direta e imediatamente, sob todos ou sob certos respeitos, e a segue em poder de quem quer que a detenha” (GONÇALVES, 2013, p.23).

Anote-se que, em linhas gerais, que há uma alteração de objeto, pois passa a incidir sobre a coisa, e dos sujeitos envolvidos, pois transcende a figura do contratante que se obriga e passa atingir toda a coletividade, havendo um dever

universal de respeito ao direito¹³, modificando, ainda, a forma de seu exercício, que passa a incidir diretamente sobre a coisa e contra qualquer pessoa que a detenha (GONÇALVES, 2013, p.26).

Orlando Gomes (2012, p.338-339), em detida análise sobre o tema, afirma que seria um direito *sui generis*, posto que implica numa simples limitação ao poder de disposição do proprietário, afirmando que:

A qualificação, como direito real, do direito do compromissário é, em derradeira análise, fruto de um equívoco do legislador, resultante da confusão entre a natureza e a eficácia de pretensão à criação de um direito sobre um imóvel. O direito do promitente comprador não é substancialmente um direito absoluto como todo direito real, visto que se dirige, ao ser constituído, contra a pessoa do compromitente ou promitente vendedor. Adquire, porém, eficácia real a partir do momento em que é inscrito no registro imobiliário e trancada, por efeito dessa inscrição, a possibilidade de qualquer disposição sobre o imóvel que implique ou prejudique a pretensão.

Certo é que o ordenamento jurídico brasileiro acolhe a promessa como direito real, apesar de suas particularidades, especialmente quanto ao modo de aquisição, que, como já apontado, é relativizado, não se exigindo forma pública. Dos artigos 1.417 e 1.418 do, CC/02, se extraem os elementos exigidos para que o promitente comprador goze de direito real à aquisição.

O primeiro elemento de conteúdo é extraído mediante interpretação literal dos referidos artigos, que obstam a constituição do direito real quando presente cláusula de arrependimento. Não poderia ser de outra forma, considerando que a possibilidade de retratação é verdadeiro impeditivo à constituição do direito pretendido, já que a sua simples presença trás consigo uma oposição ao exercício do direito pretendido.

Conforme já apontado, a forma é relativizada, permitindo-se o uso de instrumentos públicos e particulares, sendo o registro perante o cartório de registro de imóveis competente a formalidade exigida para que tenha o promitente comprador constituído seu direito real à aquisição.

Em suma, caso o contrato esteja materializado por instrumento público ou particular, no qual não conste cláusula de arrependimento, e tendo sido levado ao registro no cartório competente, estariam satisfeitos todos os requisitos legais.

Conforme magistério do autor, a expressão foi criada por Planiol, que inicialmente a considerava como uma obrigação passiva universal. Entretanto, o uso da expressão obrigação foi criticada, pois verifica-se uma ausência do conteúdo patrimonial típico das obrigações, razão pela qual o autor reformulou sua teoria, substituindo tal concepção pela de devedores indeterminados. ¹³

Repise-se que, não obstante ser exigida cláusula expressa pactuando o arrependimento, na maioria dos casos ela sequer será válida, pois existem diplomas normativos, a exemplo do art. 32, § 2º, da Lei 4.591/64, dispondo sobre a venda de unidades autônomas, e art. 25, Lei 6.766/79, dispondo sobre o parcelamento do solo urbano, que vedam a existência de cláusula de retratação.

Portanto, o arrependimento restou adstrito aos imóveis que não são loteados, casos em que, como forma de compensar aquele que não se arrependeu, poderá estar previsto contratualmente o pagamento de arras penitenciais compensatórias pelo desistente (GAGLIANO; PAMPLONA, 2013, p. 83).

4.5 DO DIREITO À ADJUDICAÇÃO COMPULSÓRIA

A redação do art. 463¹⁴, CC/02, abriu margem para uma grande celeuma entre os interpretes do direito, isto porque a sua interpretação permite que se extraia uma condição de validade para a promessa de compra e venda, enquanto contrato preliminar, qual seja a necessidade de registro no cartório competente (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.961-962).

Estando a promessa devidamente registrada, e gozando o promitente comprador de direito real, não há dúvida quanto à possibilidade de ajuizamento de ação de adjudicação compulsória, pelo rito sumário, hipótese na qual o juiz suprirá a repetida manifestação de vontade exigida (GAGLIANO; PAMPLONA, 2013, p.84).

A dúvida surgia quanto aos contratos não registrados, entretanto, conforme já apontado, a promessa válida possui eficácia obrigacional, tendo o devedor a obrigação de fazer um contrato definitivo. Portanto, com fulcro no artigo 461 do CPC, estaria o juiz autorizado a tomar providências que assegurem a entrega de um resultado prático equivalente.

Destaque-se que os artigos 466-A, 466-B e 466-C, que dispõe sobre as obrigações consistentes em emissão de declaração de vontade, afirmam que, em

¹⁴Art. 463. Concluído o contrato preliminar, com observância do disposto no artigo antecedente, e desde que dele não conste cláusula de arrependimento, qualquer das partes terá o direito de exigir a celebração do definitivo, assinando prazo à outra para que o efetive.
Parágrafo único. O contrato preliminar deverá ser levado ao registro competente.

tais casos, a sentença deve buscar produzir o mesmo efeito do contrato a ser firmado, salvo nas hipóteses em que o título ainda não for exigível ou se o credor ainda não cumpriu o que lhe obrigava o contrato (GONÇALVES, 2015, p.93).

Desta maneira, o equívoco daqueles que efetuavam uma leitura restritiva ao direito do credor é corolário da confusão acerca da oponibilidade *erga omnes*, presente somente com o registro e demais condições, com a eficácia *inter partes* do documento celebrado, sendo notório que a execução específica é fruto da irretratabilidade dos contratos, e não do alcance de seus efeitos (FARIAS; ROSENVALD, p. 961).

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona (2013, p.86) concluem que:

Em verdade, firmada uma promessa de compra e venda, ainda que não registrado o seu instrumento preliminar, o contrato terá gerado efeitos entre as próprias partes contratantes, caso em que, posto não se afigure constituído o esperado direito real, a parte prejudicada pelo inadimplemento da outra poderá lançar mão dos meios comuns de execução específica da obrigação de fazer, para o fim de satisfazer seu direito.

Neste diapasão, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 239, que afirma não estar o direito à adjudicação compulsória condicionado ao registro da promessa no cartório de imóveis.

Ocorre que o registro se relaciona com a extensão dos efeitos, servindo para resguardar o próprio promitente comprador em face de terceiros que também busquem a aquisição do imóvel, já que, havendo registro, o comprador que o efetuou será parte legítima para apresentar ação reivindicatória contra terceiros que afetem seus direitos inerentes à propriedade (FARIAS; ROSENVALD, p.979).

Ressalta-se, novamente, que a Lei 9.785/99, alterando a Lei de Parcelamento do Solo Urbano, garante ao credor de compromisso de compra e venda, munido da respectiva prova de quitação, o direito ao registro da propriedade do lote adquirido, o que demonstra ser este um título aquisitivo plenamente válido, sendo desnecessária a celebração de outro contrato de compra e venda.

É neste viés que amplia-se a percepção com relação a este contrato em particular, pois sua multiplicidade e diversidade de funções obsta sua caracterização como simples *pacto de contrahendo*. É possível visualizar tal questão claramente quando se consideram as inúmeras promessas de compra e venda que são utilizadas como forma de garantir o pagamento integral do preço.

Nestes casos, o vendedor retém a propriedade do imóvel, e, quando da quitação, ela estaria esvaziada economicamente, sendo a necessidade de reprodução do consentimento obtido na promessa medida que fere as diretrizes de socialidade, eticidade e operabilidade do Código Civil (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p.949-950).

Noutra linha, percebe-se que a exigência do Código Civil de nova manifestação de vontade quando se tratar de promessa *stricto sensu* deixa a desejar, conforme afirmam Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2013, p.967):

Ao tempo do adimplemento integral das prestações pelo promissário comprador, a propriedade que remanesce em poder do vendedor é apenas um resíduo formal do registro, mero espectro de titularidade, pois o domínio e todas as potencialidades materiais da coisa já se encontraram a serviço do comprador.

Ocorre que nem sempre estarão presentes todos os fatores de eficácia que são requisitos para que a parte lesada esteja autorizada a exigir a execução específica do contratado. A interpretação conjunta dos artigos 463, 464 e 466-B, todos do Código Civil, leva a conclusão que a execução exige possibilidade, compatibilidade com a natureza do negócio e inexistência de cláusula de arrependimento (ZANETTI, 2013, p.134-135).

A impossibilidade pode ser física ou jurídica, e, em qualquer dos casos, não será possível a execução do que foi pactuado. A impossibilidade física ocorrerá quando o imóvel, por exemplo, deixar de existir na natureza, o que elimina o objeto da demanda. Por outro lado, a impossibilidade jurídica ocorre quando aquele que prometeu não gozar de titularidade sobre o bem, o que também impede sua transferência (ZANETTI, 2013, p.136-137).

No que se refere à natureza do negócio, sendo o contrato consensual, não é comum a existência de qualquer incompatibilidade. Entretanto, o grau de preliminaridade não pode ser esquecido, considerando que, em alguns casos, isto será um impeditivo à execução dos contratos (ZANETTI, 2013, p.140-141).

Cristiano de Sousa Zanetti (2013, p.141-148) classifica o grau de preliminaridade em máximo, médio e mínimo. Salvo quando o grau for mínimo, a execução específica poderá ocorrer sem maiores problemas, pois o Poder Judiciário

estaria dando eficácia a um negócio que prescinde de declarações inovadoras na sentença.

Entretanto, sendo o grau de preliminaridade mínimo, restará ao magistrado suprir as lacunas daquilo que foi projetado. Nestes casos, nem sempre tal atividade será possível, eis que defeso ao magistrado contratar no lugar das partes, substituindo suas vontades no que se refere aos elementos essenciais do negócio jurídico que se deseja celebrar (ZANETTI, 2013, p.141-146).

A existência de cláusula de arrependimento também impede a execução específica, uma vez que ela confere às partes o direito de se arrepender livremente, o que não significa dizer que estarão isentas de qualquer responsabilização patrimonial. Essa é a chamada exclusão pelo título, pois o próprio contrato se opõe à sua execução forçada (ZANETTI, 2013, p.148).

Repise-se que o registro não é necessário para que haja vinculação das partes, sendo elemento exigido quando se quer extrapolar os efeitos do contrato para além das partes, tornando público aquilo que se pactuou, impedindo que terceiros aleguem desconhecimento, que leva a concluir que o registro é elemento facultativo (ZANETTI, 2013, p.149).

5 A TRIBUTAÇÃO DA PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE BEM IMÓVEL

Realizado o estudo autônomo das premissas que envolvem a matéria, amplia-se o foco da pesquisa, que passa a ter como objeto a forma como imposto e contrato se relacionam dentro do ordenamento jurídico tributário.

Frise-se que nem sempre será evidente a ocorrência de um fato tributável, considerando que, como afirma Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002, p.56):

O ideal seria a existência de fatos brancos, pretos ou azuis, ou seja, de clara definição, porém, a realidade nos apresenta, normalmente, fatos de cor dúbia que ora estão mais perto do branco, ora do preto e ora parecem azuis.

As conclusões do autor são pertinentes quanto ao tema em análise, já que a promessa, conforme amplamente exposto no capítulo 4, é um instrumento com alto grau de maleabilidade, que permite seu uso de diversas formas.

5.1 NÃO OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Consoante inteligência do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária à sua ocorrência. Deste modo, como precisa Luciano Amaro (2012, p.281) “a obrigação tributária (*lato sensu*) nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação”.

O ITBI figura como um imposto que possui fato gerador instantâneo, já que se realiza em um dado momento de tempo, consubstanciando-se através de um ato ou negócio jurídico singular, capaz de ensejar o surgimento da obrigação de pagar o tributo (AMARO, 2012, p.293).

Conforme já exposto, o ordenamento jurídico brasileiro possui exigências formais e materiais para que se efetive a transferência de propriedade. Deste modo, o cumprimento do requisito material, qual seja a existência de um título aquisitivo, não opera o efeito desejado quando não registrado no cartório de registro de imóveis competente.

Como bem assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho (2014, p.341) “o fato jurígeno se dá pela transmissão jurídica da propriedade (transcrição do título aquisitivo no registro próprio e pelas outras formas previstas em lei)”.

Neste contexto, e considerando que, conforme já informado, o ITBI incide sobre uma situação jurídica, reaparece o já citado art. 116¹⁵ do CTN, que em seu inciso II, combinado com o *caput*, determina como momento da ocorrência do fato imponible aquele em que definitivamente se constitui a situação jurídica.

Na mesma linha, o Código Civil confirma, em seu art. 1.227, que os direitos reais sobre imóveis, ou seja, não só a propriedade, constituídos ou transmitidos por ato entre vivos, só são adquiridos com o registro. No art. 1.245 está disposto que se transfere a propriedade, entre vivos, mediante registro do título translativo.

Deste modo, não ensejando o registro de uma promessa *stricto sensu* sequer a constituição de direito real à aquisição em favor do promitente comprador, dada sua retratabilidade, não se pode considerar existente qualquer ato ou negócio jurídico que resulte na ocorrência do fato gerador do ITBI.

Em verdade, consistindo o aspecto material do referido imposto a transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, ou direitos reais a ele relativos, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à aquisição, sequer nos compromissos de compra e venda haverá subsunção do fato à norma.

Isto porque o registro da promessa tem como função precípua a constituição de um direito em favor do promissário comprador, afim de que seja dada publicidade ao título, que será, a partir deste momento, oponível *erga omnes*, conferindo maior proteção ao promitente comprador.

Portanto, percebe-se que o registro, por si só, não representa o fato gerador do ITBI, já que a tributação do imposto é voltada à aquisição derivada da propriedade e demais direitos reais, sendo a constituição do direito real à aquisição

¹⁵ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

originária, eis que o promitente vendedor não gozava deste direito, razão pela qual não é considerado dele derivado (COELHO; DERZI; COELHO, 2014, p. 155).

Não obstante a Lei 9.785/99, que incluiu o art. 26, § 6º, na Lei de Parcelamento do Solo Urbano, autorizar a utilização do compromisso como instrumento hábil a transferir a propriedade, tornando prescindível uma ação objetivando uma adjudicação compulsória, ainda assim seu registro, de forma autônoma, é insuficiente para que se considere realizado o aspecto material do ITBI.

Conclui-se em tal sentido, pois o referido artigo confere tal prerrogativa quando acompanhada da respectiva prova de quitação. Desta forma, ainda que registrado, não possuindo o promitente comprador prova do adimplemento das parcelas que por ele eram devidas, será o título inservível para fins de transferência, perfeitamente válido, por outro lado, para a constituição do direito real à aquisição.

Tal entendimento não decorre somente da norma exarada no art. 476 do Código Civil, que materializa o princípio do *exceptio non adimpleti contractus*, como também é corolário da lógica, pois se a estrutura do registro de imóveis é feita visando maior segurança jurídica, não seria prudente efetivar a transferência antes de pago o preço, especialmente quando se considera o frequente uso da promessa como forma de garantir o adimplemento integral.

Destarte, verifica-se que o requisito formal do registro do título capaz de transferir a propriedade impede que seja considerado consumado o fato gerador do ITBI quando da promessa de compra e venda.

Não raramente o Fisco, justificando sua atuação, afirma que a tributação decorre da expressão econômica envolvida na promessa de compra e venda, pois é nela que se revelaria todo o conteúdo econômico do negócio jurídico. Entretanto, a interpretação econômica, nomenclatura desta técnica hermenêutica, não deve ser utilizada, visto que o fato jurígeno deve ser compreendido enquanto norma jurídica, que deve ser interpretada juridicamente, e não ao gosto do Fisco visando aumentar indevidamente a tributação (COELHO, 2014, p.189-190).

No entanto, na hipótese de um compromisso envolvendo imóveis descritos na Lei 6.766/79, quando já ocorrido o pagamento do preço, o registro, de fato, transfere a propriedade, sendo admitida a cobrança do tributo, posto que a ocorrência do fato impositivo faz nascer a obrigação tributária.

5.2 DA TRIBUTAÇÃO POR ANTECIPAÇÃO

Consoante os fundamentos acima expostos, no momento do registro da promessa de compra e venda não é possível afirmar que houve subsunção do fato à norma, salvo se acompanhada do comprovante de quitação e se tratando de imóvel loteado. Deste modo, a cobrança do ITBI em momento anterior ao da efetiva transmissão da propriedade somente seria possível através da norma insculpida no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, conhecida como antecipação tributária, ou substituição tributária progressiva.

5.2.1 Introdução no ordenamento jurídico e análise de constitucionalidade

A emenda constitucional nº 03/93 introduziu, entre outros, o §7º do art. 150 da CF/88¹⁶, que permite ao legislador atribuir a um sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador venha a ocorrer posteriormente, sendo assegurada uma restituição preferencial nas hipóteses em que o fato não venha a se concretizar.

Junto com este dispositivo vem a possibilidade de cobrança do tributo antes de ocorrido o fato imponible, por meio de presunções e ficções, com o intuito de impedir a fraude, facilitando a fiscalização e prevenindo a elisão (LOBO, 2002, p.113).

Entretanto, é de se destacar que o referido parágrafo positivou, na CF/88, um instituto que já existia e era amplamente utilizado, uma vez que a chamada substituição tributária progressiva era aplicada na cobrança de impostos como o IPI (imposto sobre produto industrializado) e ICMS (imposto sobre circulação de mercadoria e serviços) (TÔRRES, 2001, p.87).

Ainda assim não faltaram críticas a este sistema, as quais, entretanto, sucumbiram perante o Supremo Tribunal Federal, que decidiu, reiteradamente, via

¹⁶ § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

controle difuso e concentrado, pela constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva, conforme será visto em seguinte.

De fato, nos autos da ação direta de inconstitucionalidade – ADI - 1.851/AL, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, o Tribunal Pleno do STF, por maioria, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo, senão veja:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já 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 óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060)

Para além da parte dispositiva, posto que notória a jurisprudência do STF neste sentido, cumpre trazer um pouco do debate jurídico que foi travado nos autos, uma vez que a interpretação utilizada pelos Ministros é servível para orientar a aplicação da norma no futuro.

Esta necessidade é evidenciada quando se considera que as discussões pela inconstitucionalidade ocorreram, em sua maioria, no âmbito do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS -, e por esta razão é importante avaliar

os fundamentos utilizados, para que então seja possível avaliar a sua aplicabilidade em relação ao ITBI.

O relator da ADI, Ministro Ilmar Galvão, faz um sumário das principais teses contrárias, afirmando que:

São das mais diversas naturezas as objeções feitas por renomados tributaristas à substituição tributária progressiva, não passando, para uns, de confisco; para outros, de um empréstimo compulsório sem garantias constitucionais atinentes à espécie; sustentando, ainda, renomados tributaristas, que não pode o Estado, em princípio, deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para, discricionária e arbitrariamente, colher outra, por simples comodidade de arrecadação ou conveniência de ordem fiscal, em face dos princípios da capacidade contributiva, segundo o qual o destinatário da carga tributária deve ser pessoa que provoca, desencadeia, ou produz a materialidade da hipótese de incidência do tributo. Enfatiza-se, ainda, quanto à legalidade, que havendo mister esgote a lei os contornos da hipótese de incidência do tributo, prescrevendo, de modo exaustivo, todos os seus aspectos, não pode ela descrever fato futuro, por presunção. (..) havendo, até, os que têm por inconstitucional a EC nº 03/93, por ferir o princípio da estrita legalidade, considerando como cláusula pétrea da Constituição Federal (...). Esse último, na verdade, é o mais recorrente dos argumentos utilizados pelos opositores do instituto, para os quais não se pode exigir tributo antes da ocorrência do fato gerador (...).

E continua, sustentando que o instituto visa:

Evitar a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüentemente a diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

Deste modo, sendo recorrente na jurisprudência decisões que apontam para a legitimidade da norma, é louvável a reação de Paulo de Barros Carvalho (2002, p.2-6), que não se mantém intransigente face às decisões reiteradas do judiciário, pelo contrário, reconhece a legitimidade do instituto e reformula suas concepções, considerando que o STF é o guardião da Constituição Federal e detém a palavra final sobre o sentido das normas que ela contém.

Na ADI acima indicada, assim como em outras decisões sobre a matéria¹⁷, há o reconhecimento da legitimidade do instituto, feita a ressalva de que seu uso prescinde da necessidade de maior praticabilidade, economia, justiça na tributação, entre outros.

¹⁷ A título exemplificativo, Recurso Extraordinário 213.396/SP e Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 743.607/AP.

Tôrres (2001, p.91-91) afirma que o dispositivo é constitucional, considerando que ele visa “atender as exigências de praticidade, segurança, economicidade e aceleração nos procedimentos de arrecadação e de fiscalização, redução dos casos de sonegação e efetividade de justiça fiscal”.

Todavia, há de se reconhecer que a antecipação tributária inverte a lógica da norma jurídica, impondo o consequente, a prestação pecuniária, antes de ocorrido, efetivamente, o antecedente. Deste modo, é evidenciado seu caráter excepcional, que impõe uma interpretação restritiva do dispositivo (CARVALHO, 2001, p.69-71).

Parte da doutrina entende que a norma inserida pela EC 03/93 englobaria, além da substituição tributária progressiva, a antecipação sem substituição, hipótese na qual o próprio contribuinte, e não um responsável, estaria obrigado a proceder com o recolhimento antecipado (LOBO, 2002, p.113).

Entretanto, quando se considera que a norma inserida no art. 150, §7º, CF/88, tem como objetivo facilitar o processo de arrecadação e fiscalização, reduzindo os níveis de evasão fiscal, garantindo eficácia aos princípios da praticidade, segurança e economicidade, e, por conseqüência, garantindo justiça fiscal, não é concebível que determinado tributo possa ser cobrado antecipadamente, do próprio contribuinte.

Com efeito, na substituição tributária progressiva é possível visualizar a efetividade do instituto, uma vez que a cadeia tributária seria simplificada, competindo ao fisco arrecadar e fiscalizar um número reduzido de sujeitos passivos. Por outro lado, quando o tributo é cobrado antecipadamente do próprio contribuinte, não são facilmente perceptíveis os benefícios que justifiquem o uso de uma exceção.

Coelho, Derzi e Coelho (2014, p.162), no mesmo sentido, entendem que:

A antecipação do pagamento do tributo para momento anterior ao da ocorrência do fato gerador é expediente excepcional, que somente se justifica nas situações em que a simplificação e a praticidade assim recomendem, caso se afigure impraticável ou ineficaz a cobrança de outra forma, sob pena de todas as garantias constitucionais dos contribuintes se tornarem letra morta. O uso da substituição tributária para frente deve se ater ao razoável e é admissível de forma restrita, a nosso sentir, nos ramos das comercialização e produção industrial de bebidas, combustíveis, cigarros, dada a imensa dificuldade de fiscalização de todos os pontos de venda destes produtos no varejo, além do que os comerciantes têm uma atividade continuada, adquirindo os produtos para logo em seguida vendê-los.

Portanto, conclui-se pela constitucionalidade da exigência antecipada de tributo, desde que essencial para redução dos índices de evasão fiscal, garantindo maior economia e praticabilidade na fiscalização, o que resultaria numa maior justiça fiscal. Entretanto, é de se destacar que a tributação antecipada não pode significar pura e simplesmente uma antecipação de receita, hipótese na qual os princípios em colisão tenderiam para uma inconstitucionalidade, em razão do desvirtuamento.

5.2.2 Das ficções e presunções jurídicas

Na antecipação tributária, como bem assevera Caroline Said Dias (1999, p.64), o surgimento da obrigação prescinde o da ocorrência do fato imponible, o conseqüente da norma é cobrado sem tenha ocorrido a situação que lhe deu causa, pois “o Estado, com vistas à diminuição da evasão fiscal, presume que ocorrerá fato gerador e tributa um substituto que recolhe antecipadamente o imposto”.

Portanto, é imprescindível a análise das ficções e presunções, considerando que seu uso pode ser desvirtuado, hipótese que deve ser refutado, como também pode ocorrer de forma legítima, servindo como instrumento que torna as normas tributárias mais eficazes (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.19).

Presumir é pressupor um fato desconhecido, mas tido como verdadeiro, pois decorre de outro fato, sendo este, por sua vez, conhecido. Por questões lógicas, é necessário que estejam os fatos ligados por uma relação de causalidade, sendo também vedada a presunção de um fato a partir de outro que não esteja provado e certo (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.25).

Gilberto de Ulhôa Canto, citado por Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002, p.29), afirma que “na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade do casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho”.

A ficção, por outro lado, é fruto da criação do legislador, sendo o instrumento que materializa abstrações específicas com o objetivo de gerar efeitos jurídicos como se fossem reais (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.36).

Perez de Ayala, citado por Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002, p.43), delineando as distinções entre presunções e ficções, afirma que:

A presunção legal consiste no fato de a lei atribuir a certos fatos jurídicos materiais (A) um efeito dado relacionado a outro fato (B) que, segundo a experiência, acompanha-lhe. Na ficção, ao contrário, faltam essas características: o legislador, baseando-se em um fato conhecido, cuja existência é certa (A), impõe a certeza jurídica de outro fato (B), não conhecido, cuja existência real é improvável ou falsa, pela circunstância de não existir uma relação natural entre ambos os fatos (A) e (B); atribuindo, porém, a (A) os efeitos jurídicos imputáveis a (B), segundo o ordenamento positivo. De tal modo a ficção cria, em princípio, seu objeto jurídico, a presunção somente cria uma relação causal entre duas realidades ou fatos naturais.

Pode parecer que considerar ocorrida a hipótese de incidência do ITBI no momento da celebração da promessa de compra e venda é uma presunção, pois o legislador, valendo-se da celebração de negócio jurídico, que na maioria das vezes será concluído, presume que a transferência ocorrerá, realizando a cobrança de forma antecipada.

Entretanto, a presunção pode ser utilizada no que se refere à prova da ocorrência de um fato imponível, o que não significa dizer que, através dela, reputa-se ocorrido o fato gerador. A presunção serve como prova do fato, não podendo ser utilizada como constituinte dele, em tais casos, estar-se-á diante de uma ficção (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.50).

Desta forma, a fixação do aspecto temporal do ITBI no momento da celebração da promessa e compra e venda é uma ficção, principalmente quando se considera a impossibilidade de inferir que, a partir deste momento, houve, de fato, alguma das hipóteses descritas na norma.

O fato de tratar-se de uma ficção não impede sua utilização, considerando que em alguns casos tal medida é essencial para que se dê efetividade ao princípio da praticabilidade, com o aumento de meios e técnicas que viabilizem uma execução das leis de forma simples e viável (SCHERKERKEWITZ, p.51-52).

Portanto, se é favorável ao uso das ficções, e também das presunções, nos casos em que se percebe uma vontade, do contribuinte, de lesar o estado, situações em que o uso de ficções se mostra como peça chave para assegurar a satisfação do mandamento normativo da praticabilidade. Por outro lado, não se pode olvidar a faceta defensiva dos princípios constitucionais contra as deformações do fenômeno

tributário, razão pela qual seu uso deve ser cauteloso (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.52-53).

Portanto, o uso legítimo das ficções e presunções jurídicas prescinde de motivo determinante, que pode ser a prevenção de condutas evasivas, ou, também, uma facilitação no processo de fiscalização e arrecadação. Entretanto, não parece ser justificável o uso de tais instrumentos com o intuito exclusivo de aumentar a praticabilidade, salvo quando este for o único meio.

5.2.2.1 Funções

O uso das ficções legais, inquestionavelmente, mitiga o princípio da segurança jurídica, e, por isto, deve ser utilizado com cautela, sempre atendendo anseios sociais, posto que injustificável seu uso com o simples objetivo de incrementar a arrecadação dos tributos. Em verdade, a grande relativização de importantes princípios constitucionais trás consigo uma necessidade de proteção do contribuinte, sendo vedada sua utilização de maneira irresponsável (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.19-20).

Para Rogério Leite Lobo (2002, p.112-113) o preceito constitucional em debate foi introduzido no ordenamento jurídico para que o legislador pudesse adotar políticas fiscais, através do uso de presunções e ficções, com o intuito de facilitar a fiscalização, impedir fraudes ou prevenir elisões.

Entretanto, registre-se que, nas lições de Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002, p.23):

As invocações a um chamado “estado de necessidade administrativo” derivado da supercomplexidade e ausência de sistema no Direito Tributário, da falta de praticabilidade da lei fiscal, da inadaptabilidade da lei tributária às mutações sociais e econômicas, da falta de pessoal e do ultrapassado aparato fiscal – não convencem.

De fato, considerando que a falta de preparo do Fisco é fruto de sua própria incompetência gerencial, não se pode agravar a situação dos contribuintes, que já arcam com o ônus de dividir suas riquezas com o Estado, apenas para corrigir as mazelas causadas pela má administração (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.23-25).

Entretanto, em alguns casos, a ausência de ficções tornaria a norma inócua, em decorrência de dificuldade na comprovação e caracterização dos fatos. Neste

ambiente, a ficção permite uma aplicação mais rigorosa do princípio da capacidade contributiva, atingindo sujeitos passivos outrora inalcançáveis, o que também promove maior justiça fiscal (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.56-57).

Neste diapasão, a antecipação tributária serve para prevenir a evasão fiscal e até mesmo para a otimização dos procedimentos fiscalizatórios. Todavia, dada sua natureza extraordinária, deve ser utilizada com cautela, para que não se contrarie em excesso os princípios constitucionais que conformam a segurança da tributação (LOBO, 2002, p.113).

Conclui-se, portanto, pela possibilidade de inclusão das ficções nos elementos da hipótese de incidência, o que não significa dizer que esta utilização sempre estará em conformidade com a Constituição Federal.

A utilização de ficções no critério material de impostos somente é possível quando o comportamento praticado pelo contribuinte tem expressão econômica, pois, do contrário, a cobrança violaria o princípio da capacidade contributiva. Quanto ao critério temporal, a possibilidade de utilização da ficção se evidencia através do art. 150, § 7º da CF/88 (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.65-74).

Portanto, as ficções e presunções servem para efetivar a lei tributária, que, por circunstâncias fáticas, é de difícil aplicação ou fiscalização. Todavia, é importante destacar que o uso de tais figuras requer bastante cautela, uma vez que inverte a lógica jurídica tributária padrão, fazendo com que a obrigação, composta pelo consequente da norma, seja exigido antes mesmo de ocorrido o fato tributável.

Na mesma linha, é de se reconhecer que a banalização do uso de ficções, fundamentadas em maior praticabilidade, especialmente no que se refere ao aspecto temporal, poderia acomodar o ente fiscal, que, ciente da possibilidade de inserir elementos no tipo, facilitando seu trabalho, não sairia da inércia em direção ao encontro de soluções legítimas que não onerem excessivamente o contribuinte.

5.2.2.1 Distinção entre elisão e evasão fiscal

A carga tributária brasileira é enorme, e por isso é comum que os contribuintes tenham vontade de desonerar-se de suas obrigações. O desejo é

legítimo, mas a linha que separa o legal do ilegal muitas vezes é ultrapassada na sua persecução (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.113-114).

Nesta linha, é importante diferenciar, ainda que de forma não aprofundada, os comportamentos que representam exercício de um direito ao planejamento, visando diminuição da carga tributária, e aqueles ilícitos, que devem ser coibidos e sancionados. São as figuras da elisão e da evasão fiscal (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.114-115).

Apesar de, na prática, ser possível uma confusão quanto a estas figuras, na teoria a distinção se mostra bem menos complexa. A elisão, por definição, é manobra lícita, exercício do direito a um planejamento tributário, ao contrário da evasão, que é ilícita por natureza, não sendo possível falar em elisão ilícita ou evasão lícita, considerando que cada instrumento já possui definição própria (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.115).

Percebe-se que o planejamento tributário atua na zona de liberdade do indivíduo, através de manobras que não são vedadas pelo ordenamento jurídico, ao contrário da evasão, praticada por fraudadores que buscam ocultar a verdade deformando o fenômeno jurídico. Destarte, aquele que fraudar a lei realiza simulação jurídica com o intuito de omitir a efetiva ocorrência do fato imponible (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.116-117).

Sampáio Dória, citado por Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002, p.120) afirma que a real elisão:

Resulta da manipulação inteligente e lícita de um elenco de opções e alternativas que todo sistema jurídico contém, para revestir, da forma mais conveniente do prisma fiscal, a realização de determinados negócios.

De fato, se a conduta praticada não corresponde a um tipo previsto em lei, classificado como proibido ou obrigatório, certamente ele há de ser lícito, pois aos cidadãos cabe a condução de suas próprias vidas, podendo ser impedidos de fazer apenas o que a lei expressamente proibir (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.122).

Neste diapasão, não é concebível que seja exigido do contribuinte, havendo duas vias lícitas, que ele percorra aquela mais onerosa, principalmente em Estados, como o Brasil, onde é vigente a livre-iniciativa e a assunção de responsabilidade, que requer dos empreendedores uma visão que minimize os custos e maximize os lucros, salvo se a conduta for vedada por lei (COELHO, 2014, p.197).

A evasão, por outro lado, é a conduta ilícita, voluntária e consciente, destinada a reduzir ou postergar o pagamento de tributo efetivamente devido. Destacam-se a sonegação, a simulação e o conluio entre contribuintes, como meios fraudulentos de se evitar o pagamento de tributo (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.131-132).

Na sonegação há uma deliberada atitude omissiva do sujeito passivo, que deixa de prestar informações ao Fisco objetivando diminuição ilícita da carga tributária ou procrastinação da atividade fiscalizatória. No conluio, ocorre um acordo de vontade entre pessoas visando a prática de procedimentos que levem à evasão de tributos (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.132-139).

No que se refere à simulação, o Código Civil, em seu artigo 167, §1º, dispõe que ela será configurada quando o negócio jurídico aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se confere, ou transmite, quando contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e também quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002, p.139-141) afirma que a corrente economicista considera ilícito o negócio jurídico que revele divergência entre a vontade real, realidade econômica desejada pelo sujeito, e a vontade que se declara, forma jurídica escolhida. Essa doutrina prioriza o conteúdo econômico em detrimento do jurídico, o que não se concorda haja vista a ciência em debate ser jurídica.

Segunda corrente caracteriza a evasão quando não estiverem correlacionados o ato e a forma jurídica adotada para sua prática. Estando em conformidade, a conduta certamente será elisiva. Destarte, se os atos praticados forem revestidos de formas jurídicas inapropriadas, com o escopo de diminuição da carga tributária, estará configurada a evasão (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.141).

Terceira e última corrente avalia sob o prisma do momento em que foi realizado o ato que objetiva a diminuição da carga tributária. Sendo anterior à ocorrência do fato imponible, e por meio lícito, haverá elisão. Sendo posterior, por meios lícitos ou ilícitos, estará configurada a evasão (SCHERKERKEWITZ, 2002, p.147).

5.3 DA COBRANÇA ANTECIPADA DO ITBI NA PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE BEM IMÓVEL

A Constituição Federal, que delegou aos Municípios, e Distrito Federal, a competência para instituir o ITBI, limitou-a as transferências de bens imóveis, e direitos reais a eles relativos, assim como na cessão de direito à aquisição. Da mesma forma, também autorizou, por meio do art. 150, § 7º, a tributação de fato futuro, que deve ser, entretanto, justificada, pois a norma que foi inserida através da EC 03/93 não visa antecipação de receita, e sim efetivação de diversos princípios constitucionais.

Assim sendo, o uso legítimo previne a evasão fiscal e também garante maior simplicidade, economia, celeridade e justiça fiscal, na tributação. Portanto, é preciso avaliar se a tributação antecipada do ITBI, no momento da celebração da promessa de compra e venda de bem imóvel, atinge estas finalidades, ou se tem como único escopo o incremento da receita do ente político.

Rafhael Frattari (2001, p.128-129), discursando sobre conflito entre princípios, afirma que “por não se tratarem de prescrições determinadas, não se excluem quando conflitantes; coexistem. Isto porque os princípios operam exigências de otimização permitindo o sopesamento de valores conflitantes”.

Deste modo, seguindo os ensinamentos de Dworkin, a antinomia aparente é solucionada através da ponderação dos valores jurídicos que colidem, e deve ser solucionada considerando as peculiaridades do caso em que foi suscitada. Portanto, a colisão entre os mesmos princípios, mas em situações fáticas distintas, pode justificar que em cada caso haja a prevalência de um deles (FRATTARI, 2001, p.129).

Cumprido destacar, preliminarmente, que a evasão manifesta-se, conforme conceito apresentado, através de conduta ilícita, que se destina à redução de tributo devido, ou postergação do seu pagamento, ocorrendo através da sonegação, simulação ou conluio entre contribuintes.

Foi visto, ainda, que a sonegação deriva da omissão do contribuinte na prestação de informações ao Fisco, e que o conluio é a prática, em conjunto, de condutas evasivas. Quando à sonegação, três correntes são utilizadas para sua

caracterização. Na economicista haverá sonegação quando a realidade econômica manifestada divergir da forma jurídica adotada. Segunda corrente afirma que haverá sonegação quando o ato não estiver em conformidade com a forma jurídica adotada. Terceira corrente observa o momento em que se praticou a conduta, quando for anterior à incidência do tributo, e praticada por meios lícitos, será elisiva, se posterior, evasiva, sejam lícitos ou ilícitos os instrumentos utilizados.

Nesta linha, o sujeito que não registra definitivamente o título, em regra, não estaria praticando qualquer conduta que poderia ser considerada evasiva. De fato, não se verifica omissão na prestação de informações ao Fisco, do mesmo modo que não se pode afirmar que exista conluio entre promitente vendedor e promitente adquirente, pelo simples fato de não ter havido o registro definitivo.

No que se refere à sonegação, impõe-se a análise sob a ótica das correntes apresentadas. A promessa de compra e venda de bem imóvel geralmente ocorre quando não é possível a conclusão de contrato definitivo, muito comum na venda de imóveis ainda na planta, considerando que as unidades individualizadas ainda são inexistentes.

Neste viés, como bem asseveram Coêlho, Derzi e Coelho (2014, p.162):

Parece-nos haver, em regra, uma clara impossibilidade de exigência do ITBI sobre a transmissão de forma antecipada, por ocasião da celebração do contrato preliminar de promessa de compra e venda, quando o mesmo for irrevogável, ainda que transcrita no registro público a promessa. Embora, nessa hipótese, haja presunção razoável de que o fato gerador, consistente na futura transmissão, ocorrerá, não se pode ignorar, como de fato já ocorrido inúmeras vezes, a existência de contingências a infirmar a presunção, como o caso da falência da construtora Encol, entre vários outros casos notórios.

Ressalte-se que, além dos casos em que a construção nunca é concluída, há também aqueles em que os atrasos perduram por anos. Deste modo, o sujeito passivo poderia ser obrigado a recolher imposto sobre operação que ocorrerá anos para frente, ou nunca. Portanto, a promessa é o instrumento correto para realização de tais negócios, o que afastaria alegações de sonegação pelo uso da forma jurídica inadequada.

Na mesma linha, não é pertinente adotar a interpretação econômica, e afirmar que este negócio jurídico tem como objetivo a transferência do imóvel, uma vez que o art. 5º, II, da CF/88, dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim sendo, não há qualquer impeditivo à

contratação de uma promessa de compra e venda, ao contrário, é esta a forma jurídica mais adequada para seus fins, razão pela qual não pode ser considerada como sonegação.

O mesmo se repete com a terceira corrente, pois o ITBI incide sobre situação jurídica, que só é consolidada quando do registro do título aquisitivo definitivo. Deste modo, a conduta de não registrar o título é elisiva, pois lícita e anterior à incidência do imposto. Portanto, conclui-se pela caracterização da conduta como elisiva, o que não afasta, todavia, a possibilidade de antecipação do tributo, uma vez que, como já antecipado, existem outros preceitos constitucionais que por ela são efetivados.

O princípio da praticabilidade é um dos argumentos mais recorrentes daqueles que são favoráveis à exigência antecipada de tributos, que ocorre por meio de presunções e ficções. Com efeito, em casos como o da substituição tributária progressiva no âmbito de ICMS, tal medida restringe radicalmente a quantidade de contribuintes, o que permite uma aplicação da lei mais econômica e célere (FRATTARI, 2001, p.130-131).

Seguindo esta linha, conclui-se que a antecipação do ITBI não faz com que a lei seja aplicada e fiscalizada de forma mais célere e econômica, e nem reduz o número de contribuintes, pois não há, nestes casos, substituição tributária, uma vez que o imposto é cobrado, antecipadamente, do próprio contribuinte.

Importante lembrar que, nas palavras de Coêlho, Derzi e Coelho (2014, p.156), “o ITBI não é imposto periódico, mas instantâneo e reclama um ato jurídico oficial para que possa incidir. O tabelião é delegatário de função registral, originariamente estatal”.

Deste modo, percebe-se que o próprio tabelião fiscaliza o recolhimento do imposto, uma vez que o CTN, em seu art. 134, VI¹⁸, atribui a ele a condição de responsável, quando o tributo derivar de ato por ele praticado. É o que ocorre no ITBI, pois o Brasil adota sistema em que a transmissão de propriedade, e demais direitos reais sobre imóveis, prescinde do registro formal do título aquisitivo.

¹⁸ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

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

Portanto, a exigência do ITBI, quando do registro da promessa de compra e venda de bem imóvel, simplesmente antecipa seu recolhimento, pois, da mesma forma que seu registro é fiscalizado, também o será, quiçá até com mais vigor, no momento da efetiva transferência ou cessão.

No mesmo sentido, Coêlho, Derzi e Coelho (2014, p.163) informam que os contribuintes do ITBI são perfeitamente identificáveis, pois o imposto incide sobre atos isolados, fiscalizados pelos tabeliões, ao contrário do ICMS, que:

Incide sobre uma situação de fato (a saída da mercadoria), ao passo que o ITBI incide sobre uma situação de direito, o que, a exemplo do item anterior, impede a presunção de que uma situação jurídica será constituída no futuro. O fato gerador do ITBI depende de um ato estatal que não pode ser antecipado.

Não há, portanto, razões para que sejam relativizados diversos princípios do ordenamento tributário, a exemplo da capacidade contributiva, da legalidade estrita, segurança jurídica, tudo em nome de uma praticabilidade, que não melhora, e uma justiça fiscal, que não é muito perceptível, especialmente quando se considera que a competência delegada pela CF/88 autoriza a tributação da efetiva transferência ou cessão, que só ocorrerá a partir de um ato do próprio Estado.

Por tudo que foi exposto, verifica-se que não há conduta evasiva, tampouco aumento da praticabilidade, não contribuindo, a antecipação do ITBI, para uma fiscalização e aplicação da lei de forma mais célere, econômica, efetiva e segura, o que afasta a possibilidade do uso da antecipação tributária, que é excepcional e somente se justifica frente ao caso concreto.

O STF já teve a oportunidade de se manifestar diversas sobre o assunto, através do controle difuso, apontando a jurisprudência da corte para o reconhecimento da inconstitucionalidade do recolhimento antecipado. É o que se vê no julgamento do Ag. Reg no RE com Ag. 805.859/RJ:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel. Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible. Agravo regimental a que se nega provimento.
(ARE 805859 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira

Turma, julgado em 10/02/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 06-03-2015 PUBLIC 09-03-2015).

Pontua-se também que, em decisão monocrática, o Ministro Ricardo Lewandowski, julgando agravo no RE 759.964/RJ, se posicionou em sentido contrário à jurisprudência dominante do STF, decidindo pela constitucionalidade da antecipação em sede de ITBI. Entretanto, foi apresentado agravo regimental, que, conhecido e provido, reformou a decisão, conforme emente que segue:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A cobrança de ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel. 2. A jurisprudência do STF considera ilegítima a exigência do ITBI em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem, de modo que exação baseada em promessa de compra e venda revela-se indevida. 3. Agravo regimental provido. (ARE 759964 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/09/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 28-09-2015 PUBLIC 29-09-2015).

Portanto, a antecipação tributária do ITBI, para o momento do registro da promessa de compra e venda de bem imóvel, deriva do interesse do ente político em aumentar sua arrecadação, fazendo com que o uso deste regime seja ilegítimo e inconstitucional, posicionamento que tem sido adotado no STF.

6 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988, ao mesmo tempo em que delegou a competência tributária, também fixou limites ao seu exercício, possuindo, o ente político, legitimidade para cobrar tributo nos moldes em que sua competência foi delegada.

O ITBI incide, conforme visto, sobre a transferência de bens imóveis, ou de direitos reais a ele relativos, assim como na cessão de direitos reais à aquisição. Por ser um tributo que tem como hipótese de incidência uma situação jurídica, a sua ocorrência prescinde da consolidação definitiva da situação.

Deste modo, impõe-se o estudo das figuras conforme o Direito Civil, pois a lei tributária não pode alterar seu sentido para definir ou limitar competência tributária. A promessa de compra e venda é gênero da qual são espécies a promessa retratável e o compromisso, que é uma promessa irretratável.

O registro destes contratos, no máximo, implicará na constituição de um direito real à aquisição, razão pela qual não pode se considerar que, nestes casos, haverá subsunção do fato à norma. É de se destacar, todavia, que o compromisso registrado, desde que acompanhado da prova da quitação do preço, tem o condão de transferir a propriedade, razão pela qual, nestes termos, haverá ocorrência do fato imponible, que justifica a cobrança do ITBI.

Entretanto, seja a promessa irretratável, que permite, inclusive, adjudicação compulsória, seja ela retratável, que não possui força sequer para a constituição do direito real à aquisição, em regra, não resultará na prática de qualquer dos fatos tributáveis do ITBI.

Deste modo, a possibilidade de cobrança fica restrita ao uso da antecipação tributária, que permite a cobrança de tributo por fato gerador que ocorrerá no futuro, garantida a imediata e preferencial restituição, quando a situação presumida não se verificar no plano dos fatos.

Importante frisar que não é pacífico o cabimento da cobrança antecipada do próprio contribuinte, havendo aqueles que chamam a antecipação tributária de substituição tributária progressiva, que prescinde, portanto, da figura de um responsável pelo recolhimento do imposto.

O regime da substituição tributária progressiva foi considerado constitucional pelo STF, inúmeras vezes, razão pela qual é mais produtivo entender seu funcionamento, e seus limites, do que manter-se intransigente, sustentando a inconstitucionalidade do dispositivo.

Com efeito, nem sempre será permitido, por condições fáticas, antecipar o recolhimento de determinado tributo, pois a antecipação, conforme interpretação dada por vários doutrinadores, e também pelo STF, prescinde de uma finalidade legítima, considerando que é defeso ao ente político simplesmente antecipar receitas através deste instrumento excepcional.

O uso legítimo da antecipação, portanto, requer seja almejada uma redução da evasão fiscal, assim como efetivação do princípio da praticabilidade, que demanda uma aplicação e fiscalização da lei de forma mais célere, econômica, prática e segura.

No caso do ITBI, não é possível afirmar que a antecipação serve para prevenir evasão, pois a lei não obriga o promitente comprador a registrar o título definitivo quando da quitação. Deste modo, a conduta há de ser lícita, pois o que não está por lei proibido está permitido, conforme ditames da CF/88.

Na mesma linha, não se verifica qualquer benefício de ordem prática, pois não há redução no número de contribuintes, assim como não haverá maior celeridade, economia ou segurança. O que se verifica, no ITBI, é que o fato gerador só pode ser praticado com a tutela do Estado, pois o Brasil adota sistema registral, onde direitos reais sobre imóveis só são transferidos com o registro do título aquisitivo definitivo.

Deste modo, para que o contribuinte pratique o fato gerador, é preciso do registro, efetuado pelo Tabelião, que também possui a função de fiscalizar o recolhimento do imposto, sob pena de responsabilidade pessoal, atribuída pelo CTN.

Assim sendo, o próprio Tabelião será o fiscal, seja o imposto cobrando antecipadamente, seja cobrando quando da ocorrência do fato imponible, o que, somado ao fato de que não há redução do número de contribuintes ou simplificação do processo de arrecadação, demonstra que a antecipação do ITBI decorre, pura e simplesmente, do interesse de antecipar a receita.

Portanto, a interpretação utilizada pelo STF, e pela doutrina, aponta para uma inconstitucionalidade da cobrança do ITBI quando do registro da promessa de compra e venda. A própria jurisprudência aponta neste sentido, não obstante o tema da antecipação não ter sido enfrentado diretamente, uma vez que o STF foi acionado apenas pelo controle difuso, e a matéria não havia sido suscitada nas instâncias ordinárias.

Conclui-se que o uso da antecipação tributária, no que se refere ao ITBI, na promessa de compra e venda de bem imóvel, é ilegítimo e inconstitucional, pois há um desvirtuamento do instituto, que não atende as finalidades para qual foi criado. Portanto, não é justificada a relativização de diversos preceitos constitucionais, considerando que a antecipação não permite maior justiça fiscal, com redução da evasão, e maior praticabilidade, possuindo como único intuito, ao menos de forma aparente, a antecipação de receita.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-4. Tribunal Pleno. Relator Ilmar Galvão. Julgado em 08/05/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>

AMAPÁ. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 743. 607. 2º Turma. Relator MIN. TEORI ZAVASCKI. Julgado em 11/02/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5329853>>

AMARO, Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**: 18º. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BARRETO, Aires F. Barreto. **Curso de Direito Tributário Municipal**: São Paulo: Saraiva, 2009.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD – estudo das regras-matrizes de incidência. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz, (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.1115-1142.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

_____. **Lei 10.406**, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>

_____. **Lei 5.172**, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>

_____. **Lei 5.869**, de 11 de Janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. DF 11 de jan.1973. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm>

_____. **Lei 4.591**, de 16 de Dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. DF 16 de dez 1964. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L459.htm>

_____. **Lei 6.766**, de 19 de Dezembro de 1979. Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano e dá outras Providências. DF 19 de dez 1979. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6766.htm>

_____. **Lei 6.216**, de 30 de Junho de 1975. Altera a Lei nº 6.015, de 31 de Dezembro de 1973, que dispõe sobre os registros públicos. DF 30 de jun. 1975. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6216.htm>

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers Caymmi. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**: Podivm, 2007.

CARVALHO, Marilza Maynard Salgado. Considerações sobre substituição e antecipação tributárias no estado de Segipe. **Revista da Esmese**. Aracaju, ESMESE, v.1, 2001, p. 63-82).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: 26^o. Ed. São Paulo: Saraiva 2014.

_____, Paulo de Barros. 2002. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15185-15186-1-PB.pdf>

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**: 14^o. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Eduardo Junqueira. Atividade de incorporação imobiliária. ITBI e ISS: análise da incidência sobre contratos de promessa de compra e venda, contrato de permuta e aquisição do terreno com projeto de construção aprovado. A base de cálculo do ITBI no contrato a preço de custo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v.224, maio. 2014, p. 150-195.

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

COSTA, Regina Helena Costa. **Princípio da Capacidade Contributiva**: São Paulo : PC Editorial Ltda., 2003.

_____, Regina Helena Costa. **Curso de Direito Tributário**: 5^o. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DIAS, Caroline Said. Substituição tributária e antecipação tributária – a importância da diferenciação das duas figuras. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v.44, maio. 1999, p. 60-65.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**: Vol. 5, 9^o. Ed. Jus Podivm, 2013.

FRATTARI, Rafael. Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v.70, jul. 2001, p. 117-133.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PLAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**. Vol.4 : Contratos, tomos I: teoria geral. 11^o. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**. Vol. 4 : contratos, tomo II: contratos em espécie. 6^o Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GARCIA, Plínio Gustavo Prado. Capacidade contributiva como limite ao poder de tributar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v.206, nov. 2012, p. 103-107.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Vol.2: teoria geral das obrigações, 12^o. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____, Carlos Roberto **Direito Civil Brasileiro**. Vol.5: direito das coisas, 8^o Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 21^a. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 9^o. Ed. PODIVM, 2015.

LOBO, Rogério Leite. A antecipação do fato gerador do ITBI – inter vivos e o §7^o do artigo 150 da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v.85, out. 2002, p. 106-116.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34^o Ed. Malheiros Editores

_____, Hugo de Brito (coord.). **Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética; ICET, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. **Curso de Direito Tributário**: 14^o. Ed. São Paulo: Saraiva 2013.

MONTEIRO, Flávio Melo. O compromisso de compra e venda e o aspecto temporal da hipótese de incidência do ITBI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v.83, ago. 2002, p. 36-45.

PAULSEN, Leandro ; MELO, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**: 8^o. Ed. Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, 2013.

RIO DE JANEIRO. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.759.964. 1^o Turma. Relator Min. Edson Fachin. Julgado em 15/09/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9475943>>

_____. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 805.859. 1^o Turma. Relator Roberto Barroso. Julgado em 10/02/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7958933>>

SÃO PAULO. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.213.296 – 5. Tribunal Pleno. Relator Ilmar Galvão. Julgado em 02/08/1999. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. **Presunções e ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**: Rio de Janeiro: Renovar:2002.

TEIXEIRA, Silvia Maria Benedetti; OLIVEIRA, Izabel Cristina Panni de Oliveira. Justiça fiscal com a efetividade do princípio da capacidade contributiva. **Revista de Estudos Tributário**. São Paulo: IOB, v.71, jan./fev. 2010, p.88-99.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v.70, jul. 2001, p. 87-108.

ZANETTI, Cristiano de Sousa. **Conservação dos Contratos Nulos por Defeito de Forma**. QuartierLatin, 2013.