

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

MONOGRAFIA – TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PEDRO PARADA MESQUITA - RA: 00167747

**Base de Cálculo do ITBI: Aspectos Históricos, Legais e Jurisprudenciais para sua
Delimitação**

SÃO PAULO

2023

PEDRO PARADA MESQUITA- RA: 00167747

Base de Cálculo do ITBI: Aspectos Históricos, Legais e Jurisprudenciais para sua Delimitação

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Direito como requisito indispensável à Conclusão do Curso de Direito, apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Orientador: Prof. Dr. Marcos de Lima Porta

SÃO PAULO

2023

Sumário

Resumo.....	4
Abstract.....	4
Introdução.....	5
 Capítulo 1: Aspectos Históricos do ITBI.....	6
1.1. Origem e Evolução do ITBI no Ordenamento Jurídico Nacional.....	6
 Capítulo 2: Aspectos Legais do ITBI.....	9
2.1. ITBI na Constituição Federal.....	9
2.2. ITBI no Código Tributário Nacional.....	10
2.3. ITBI nas Legislações Municipais.....	11
2.3.1. Valor da Transferência.....	12
2.3.2. Valor Venal do IPTU.....	14
2.3.3. Valor Venal de Referência (VVR).....	18
 Capítulo 3: Aspectos Jurisprudenciais do ITBI.....	20
3.1. Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.....	20
3.2. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.....	29
3.2.1. Tema 1.113 – Recurso Especial nº 1.937.821/SP.....	33
3.2.1.1. Apelação nº 1008270-75.2016.8.26.0053 – Processo Paradigma.....	33
3.2.1.2. IRDR nº 2243516-62.2017.8.26.0000 – Origem do Tema 1.113.....	39
3.3. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	50
 Conclusão.....	56
Bibliografia.....	57

Resumo: A presente Monografia se propõe a analisar a definição da base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), utilizando elementos históricos, legais e jurisprudenciais para delimitar sobre qual valor deve incidir o respectivo tributo, ante as omissões da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional sobre o tema.

Palavras-Chave: Imposto de Transmissão de Bens Imóveis; Base de Cálculo; Omissões; Legalidade; Jurisprudência.

Abstract: This Monograph proposes to analyze the definition of the basis for calculating the Tax on the Transfer of Real Estate Property (ITBI), using historical, legal and jurisprudential elements to define which value should be levied on the respective tax, in view of the omissions of the Federal Constitution and the National Tax Code on the subject.

Keywords: Real Estate Transfer Tax; Calculation basis; Omissions; Legality; Jurisprudence.

Introdução

Os Municípios, graças à liberalidade advinda das lacunas legais acerca do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), divergem sobre a incidência do tributo sobre o valor venal de referência (VVR) do imóvel, o valor venal utilizado para cobrança do IPTU (VV–IPTU) e o valor da transação declarado pelos contribuintes, vez que se trata de imposto sob a modalidade de lançamento por declaração.

Apesar de presente no ordenamento jurídico brasileiro desde 1809, o ITBI transmutou-se desde então, alterando sua competência Estadual para Municipal com o advento da Constituição Federal de 1988. Contudo, a Lei Complementar responsável por esse tributo, o Código Tributário Nacional, advém de 1966, época em que o ITBI era unificado ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* (atual ITCMD). Dessa forma, sua interpretação, em especial acerca da Base de Cálculo, é perniciososa e necessita de análise pelos Tribunais para ser delimitada.

Aproveitando-se dessa lacuna legislativa, os Municípios, ao arrepio do art. 146, III, ‘a’, da Carta Magna Federal, instituem suas próprias Bases de Cálculo para o ITBI, alternando-se entre VVR, VV–IPTU e valor da transação. Consequentemente, há gravoso acúmulo de ações judiciais questionando acerca de sua correta Base de Cálculo.

Portanto, realizar-se-á análise histórica sobre a instituição do ITBI, para compreender a intenção do legislador perante o tributo e sua base de cálculo. Em seguida, analisaremos as principais legislações pertinentes ao ITBI, como a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e, em especial, a Lei Municipal paulistana, referência na cobrança do tributo ao adotar o VVR como sua base de cálculo.

Ao final, iremos nos debruçar ante a Jurisprudência pertinente, em especial sobre os precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com destaque ao recente Tema 1.113/STJ (Recurso Especial nº 1.937.821/SP), promissor para assentamento da base de cálculo do ITBI.

Capítulo 1: Aspectos Históricos do ITBI

Este capítulo discorre sobre a evolução histórica do ITBI, delimitando sua origem na legislação brasileira e a perspectiva contemporânea desse tributo no cenário Federal nacional.

1.1. Origem e Evolução no Ordenamento Jurídico Nacional

A primeira disposição de um imposto sobre transmissão de bens imóveis na Lei Maior brasileira está na Constituição Federal de 1891, mais precisamente em seu artigo 9º, inciso 3º, quando ainda conferia competência Estadual ao tributo:

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
3º sobre transmissão de propriedade

Nos moldes da repartição orçamentária entre entes federados, à época com afastamento da autonomia municipal, os Estados detinham a incumbência de tributar transmissões de propriedade, independentemente da natureza da transação. Dessa forma, não importava se tratava-se de doação ou herança, o imóvel estava sob o campo de incidência do imposto de transmissão genericamente determinado.

A Carta Magna de 1934, por sua vez, destrinchou a transmissão de bens imóveis em duas categorias: *causa mortis* e *inter vivos*, ambos sob regimento pelos Estados. O único critério de distinção era a própria existência do proprietário – se vivo ou morto:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:
I - decretar impostos sobre:
b) transmissão de propriedade *causa mortis*;
c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade

A competência municipal da modalidade *inter vivos*, como atualmente o é, surgiu com a Emenda Constitucional nº 5, de 1961 (art. 29, III)¹, mas ela perdurou por somente 4 anos, sendo suprimida com a edição da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, a qual restabeleceu a fusão entre as espécies de transmissão de bens imóveis e a reincorporou ao controle dos Estados (art. 9º)².

O Código Tributário Nacional (CTN), recebido como Lei Complementar Federal pela Constituição Federal de 1988, foi promulgado em 1966, ainda sobre a égide do imposto sobre a transmissão de bens imóveis unificado (*causa mortis* e *inter vivos*) e sob competência Estadual, motivo pelo qual, em seus artigos 35 a 42, dispõe genericamente sobre os atuais ITBI (competência municipal) e imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD – competência estadual).

Daí é o nascituro dos debates tangentes ao ITBI, vez que o CTN, em seu artigo 38, apresenta a base de cálculo não só do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis, atualmente de competência municipal, como também do Imposto de Transmissão *Causa mortis* e Doação (ITCMD), contemporaneamente sob o orçamento dos Estados:

Art. 38, CTN. A base de cálculo do imposto é o **valor venal dos bens** ou direitos **transmitidos** (g.n.)

Ressalta-se que o conceito de Valor Venal foi definido no mesmo período pelo Decreto-Lei nº 82, de 1966, em seus artigos 13 e 19, e trata-se de arbitramento realizado pelo Poder Público para aferir o valor do imóvel de acordo com diversos critérios, entre eles dimensões, estado de construção, áreas vizinhas, relevância imobiliária e utilidade³.

¹ Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

III - sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades

² Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia

³ Art. 13. Será arbitrado pela Administração e anualmente atualizado, na forma do Regulamento, o valor venal do imóvel, com base nas suas características e condições peculiares, levando-se em conta, entre outros fatores, sua forma, dimensões, utilidade, localização, estado de construção, valores das áreas vizinhas ou situadas em zonas economicamente equivalentes, custo unitário da construção tributável e os valores aferidos no mercado imobiliário

Art. 19. O imposto incidirá sobre o valor venal do imóvel, resultante de arbitramento pela autoridade administrativa, com base nos elementos do Cadastro Imobiliário Fiscal, à razão das alíquotas seguintes:

I - 3% (três por cento) sobre o valor venal do terreno urbano não edificado;

Portanto, o Valor Venal é um constructo da Administração Pública, que deve obedecer a preceitos dispostos em lei para determinar o valor tributável do bem, ou seja, sua base de cálculo para os impostos sobre transmissão de bens imóveis.

O ITBI só adquire sua formatação contemporânea com a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso II, com os municípios retomando sua competência e desassociando-o do ITCMD, que permanece estadual.

II - 1% (um por cento) sobre o valor venal do imóvel, quanto aos terrenos edificados;

III - 3% (três por cento) quanto aos terrenos com edificações em construção, em demolição, condenados ou em ruínas, quando nesses se constatarem dependências suscetíveis de utilização ou locação, calculado sobre valor venal do imóvel, computado apenas o valor dessas dependências e do terreno

Capítulo 2: Aspectos Legais do ITBI

Este capítulo discorre sobre as diversas fontes legais atinentes ao ITBI, delimitando quais as principais legislações sobre o tema e sua influência para a delimitação da base de cálculo do tributo.

2.1. ITBI na Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso II⁴, delimita a competência municipal para a instituição do imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direito a sua aquisição – ou simplesmente ITBI.

Porém, a Lei Maior relega à Lei Complementar relevante parte das definições dos tributos, inclusive sua base de cálculo, conforme previsão do art. 146, III, ‘a’⁵. Tal norma jurídica é a Lei Ordinária nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, conhecida como Código Tributário Nacional.

Neste ponto, vale destaque a menção de que o CTN é uma lei anterior à Carta Magna de 1988, motivo pelo qual foi recepcionado como Complementar no novo ordenamento, apesar de sua natureza originária, nos moldes do art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias⁶.

No âmbito constitucional, depreende-se que não há como aferir a base de cálculo do ITBI, pois é delegado à legislação infraconstitucional – Lei Complementar – a tarefa de sua conceituação.

⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

⁶ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

2.2. ITBI no Código Tributário Nacional

Conforme anteriormente mencionado, o Código Tributário Nacional (Lei Ordinária nº 5.172/1966) foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, abarcando a função de delimitação da base de cálculo dos tributos do País, como o caso do ITBI.

Entretanto, à época de sua promulgação, o ITBI possuía a mesma natureza que o ITCMD. Portanto, as disposições do CTN, atualmente, possuem validade para ambos os impostos.

Nesse diapasão, o artigo 38 do mesmo ordenamento legal dispõe sobre a base de cálculo dos dois tributos supracitados, definindo-a como o valor venal do bem ou direito transmitido:

“Art. 38, CTN. A base de cálculo do imposto é o **valor venal** dos bens ou direitos transmitidos” (g.n.)

É uníssono na Doutrina Tributária o conceito de valor venal, tratando-se do “*valor de mercado, ou seja, de venda do bem ou direito transmitido*”⁷. Contudo, o cerne da discussão jurisprudencial se debruça ante o cálculo desse valor venal, como veremos adiante.

Para tanto, faz-se indispensável a compreensão da modalidade de lançamento do ITBI. O referido tributo tem seu lançamento por declaração, na forma do artigo 147 do CTN⁸. O contribuinte, ao realizar o fato gerador do ITBI, deve notificar o Fisco municipal e recolher, por conta própria, o valor designado.

Baseando-se na previsão legal, o contribuinte preencherá a guia de pagamento utilizando como base de cálculo o valor da transação efetivamente realizada. Logo, o valor de venda da venda do bem ou direito alienado.

⁷ CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jazler. **Tributos Municipais em Debate**. 1ª Edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, página 167;

⁸ Art. 147, CTN. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Somente se a declaração do contribuinte for omissa ou não merecer fé poderá a autoridade administrativa, mediante processo regular, arbitrar nova base de cálculo para o ITBI, com respeito ao seu contraditório e ampla defesa durante o procedimento, conforme o artigo 148 do CTN⁹.

Conclui-se, então, que, de acordo com o Código Tributário Nacional, o recolhimento do ITBI é obrigação do contribuinte, utilizando como valor venal o preço da alienação acordado entre as partes. Não há previsão constitucional ou no CTN que permita a arbitrária estipulação de valor venal pela Administração Pública.

Porém, como veremos adiante, alguns dos principais municípios do País utilizam desse método para estipular os valores venais dos imóveis dentro de sua circunscrição. E pior – utilizam o mesmo valor tanto para recolhimento do ITBI quanto para o do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

⁹ Art. 148, CTN. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, **mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço**, sempre que sejam **omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo** ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (g.n.)

2.3. ITBI nas Legislações Municipais

As Legislações municipais são extremamente singulares no Brasil, especialmente que tange à cobrança de tributos. Em relação ao ITBI, existem três principais valores considerados como sua base de cálculo: Efetivo valor da transferência realizada; o Valor Venal do IPTU, e; Valor Venal de Referência do imóvel (VVR).

Analisaremos cada um deles para compreender suas definições e possíveis ilegalidades e inconstitucionalidades.

2.3.1. Valor da Transferência

O Valor da Transferência é, conceitualmente, a “*o valor registrado da transmissão dos bens ou direitos, compreendendo a boa-fé do contribuinte na declaração*”¹⁰. Encontramos sua cristalina correlação ao artigo 38 do CTN, conjugado à modalidade de lançamento inerente ao ITBI (artigos 147 e 148 do CTN).

Contudo, grande parcela dos municípios prefere adotar outros valores como base de cálculo do referido imposto, a fim de, em suas visões, (i) impedir simulações no preço declarado pelo contribuinte, ou seja, gozando somente de boa-fé presumida, e (ii) diminuir a onerosidade do Estado, pois a Administração Pública teria que analisar minuciosamente cada um dos recolhimentos e, caso identificasse alguma irregularidade, iniciar processo administrativo, cujo levaria tempo e gastos do Poder Público até a efetiva incorporação do tributo aos cofres municipais.

Logo, apesar de sua completa legalidade e subsunção às disposições constitucionais e infralegais, o Valor da Transferência nem sempre é adotado pelas Prefeituras como valor venal do ITBI. Há preferência, pelos motivos acima expostos, pela adoção de valores pré-fixados para recolhimento do tributo, aferidos unilateralmente pela Administração Pública, facilitando a verificação do valor e, simultaneamente, ignorando as “*condições normais de mercado*” para estipulação da base de cálculo.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 409.

Significa que, ao visar seu benefício próprio, as Prefeituras subvertem o conceito de valor venal, retirando de sua essência a volatilidade do mercado consumidor. Caso o alienante esteja em dificuldades financeiras, aceitando valor bem abaixo do previsto em condições estéreis de negociação, deverá recolher o imposto tomando por base o valor venal arbitrado pela Administração Pública, gerando a ele prejuízos irremediáveis.

Já o Poder Público jamais comporta prejuízo. A exemplo da Legislação Municipal da cidade de São Paulo – SP, nos termos da Lei nº 11.154/91, em seu artigo 7-A¹¹, a Secretaria de Finanças determinará o valor venal do imóvel. Ainda, se o contribuinte não concordar com o valor arbitrado, deverá ele, invertendo-se a onerosidade prevista no CTN, requerer avaliação especial do bem, de acordo com o artigo 7-B¹² do mesmo ordenamento legal.

Às custas do contribuinte, as Prefeituras, como a da capital paulista, estipulam o valor venal do imóvel para recolhimento do ITBI e, caso não concorde, deverá ele próprio provocar administrativamente a Administração Pública para reavaliar o imóvel.

Como veremos a seguir, o Poder Público tem mais uma vantagem: se o valor da transferência for maior que o previsto na arbitrária planilha de cálculo da Prefeitura, o contribuinte deverá, de acordo com a Jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo, recolher o tributo sobre o maior valor.

Portanto, o contribuinte paulistano, ao alienar um imóvel, recolherá o ITBI sobre o valor venal de referência (VVR) determinado pelo Estado ou sobre o valor da transferência, se for maior que o anterior. Caso não concorde com o VVR, deverá, às suas despesas, iniciar processo administrativo de revisão do referido preço.

¹¹ Art. 7º-A. A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo. Incluído pela Lei Municipal nº 14.256/2006.

¹² Art. 7º-B. Caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Finanças, nos termos de regulamentação própria, **o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel**, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em portaria da Secretaria Municipal de Finanças, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico. (g.n.)

O contribuinte, constitucional e legalmente amparado pelo CTN, deveria recolher o ITBI sobre o efetivo valor da transferência. Porém, essa realidade é minoritária no espectro nacional.

2.3.2. Valor Venal do IPTU

Optando pela aferição própria do valor venal do imóvel, a Administração Pública, por vezes, também a unifica à base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), desarranjando ainda mais o entendimento do artigo 38 do Código Tributário Nacional.

O CTN, em seu artigo 33, determina a base de cálculo do IPTU como o valor venal do imóvel¹³. Contudo, ressalta-se a natureza de ambos os impostos. O ITBI incide sobre a transmissão de bens. O IPTU, sobre a propriedade do bem¹⁴.

O IPTU é cobrado sobre o fato do contribuinte ser proprietário do bem imóvel. Sua prestação é anual e toma por base a planta genérica de valores municipal. Seu lançamento é através da modalidade direta, ou seja, *ex officio*, tendo a Prefeitura o dever de calcular o tributo e notificar o proprietário, conforme o artigo 142 do CTN¹⁵.

Portanto, é perceptível sua distinção quanto ao ITBI, cujo fato gerador somente é consumado com a transferência do imóvel, o que pode ou não ocorrer a qualquer tempo. Ainda, sua valoração é subjetiva, vez que cada negociação permeia diversos elementos imperceptíveis ao Fisco municipal.

¹³ Art. 33, CTN. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

¹⁴ Art. 32, CTN. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

¹⁵ Art. 142, CTN. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)

O jurista Ricardo Mariz de Oliveira, ao discorrer sobre a diferenciação do valor venal do IPTU e do ITBI¹⁶, pontua diversos aspectos dissonantes entre ambos os tributos, concluindo pela incompatibilidade entre as duas bases de cálculo:

“[...] ainda que, com relação ao IPTU, o legislador complementar pudesse ter adotado outro critério de quantificação que não o valor venal, este certamente é razoável, e provavelmente seja o melhor (o mais pertinente), mas, relativamente ao ITBI, o **preço da transmissão é o critério por excelência**, por ser o mais diretamente pertinente ao fato submetido à incidência tributária, já que **tal preço reflete o valor específico do imóvel ou do direito a ele relativo para os fins do negócio jurídico concretamente realizado. A separação entre as duas bases de cálculo, feita pelo julgado do STJ, reflete corretamente esta distinção, dado que os fatos geradores dos dois tributos são distintos**, eis que, se fossem um único, haveria um só tributo, ou dois tributos com nomes diferentes, mas de idêntica natureza jurídica isto fica bem evidenciado pelo fato de que a **hipótese de incidência do IPTU é a detenção da propriedade imobiliária**, ou seja, uma situação que se prolonga no tempo e pode acarretar sucessivas incidências sobre uma mesma pessoa e o mesmo bem enquanto ela conservar seu direito, ao passo que a **hipótese de incidência do ITBI é uma situação instantânea, que se esgota em si mesma com a transmissão e não se repete relativamente ao mesmo direito e à mesma pessoa**;– em outras palavras, o valor venal a que alude o art. 33 do CTN, por ser pertinente ao IPTU, é o valor possível de venda no mercado, ou o preço que o imóvel tem no mercado, ou teria se vendido no mercado, valor este estimativo e mutável a ponto de que o poder tributante tem que estabelecer uma data para ser a de ocorrência do fato gerador;– e também em outras palavras, o valor venal referido no art. 36 do CTN, por ser relativo ao ITBI, é o preço efetivo de um negócio jurídico de transmissão dos direitos sobre um bem imobiliário (não poderia ser outro), valor este concreto e imutável, existente no

¹⁶ MARIZ DE OLIVEIRA, R. Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 50, p. 554–568, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2174>. Acesso em: 3 fev. 2023.

momento do negócio (momento de ocorrência do fato gerador) porque pactuado pelas partes com base nas circunstâncias objetivas e subjetivas relativas ao bem e às pessoas, sendo passível de arbitramento segundo as regras do art. 148 do CTN, caso haja omissão do sujeito passivo ou o valor declarado não merecer fé, por ser comprovada sua inadequação às referidas circunstâncias; ou seja, a pertinência das bases de cálculo com cada um dos dois impostos se estabelece diferentemente, dado que o **valor de mercado em geral é pertinente com o estado jurídico de ser proprietário, uma situação estática que se prolonga no tempo, mas “introvertida” em si própria, enquanto o preço do negócio é pertinente com o estado de ser alienante ou adquirente, uma situação dinâmica e não prolongada, verdadeiramente “extrovertida” em relação a ela,** pois um mesmo imóvel pode ser sucessivamente vendido por valores diferentes, em sucessivas transmissões nas quais há um novo fato gerador de cada imposto” (p.13)

Dessa forma, não há como utilizar a mesma base de cálculo para o IPTU e para o ITBI, apesar de ser o entendimento pacificado em alguns Tribunais de Justiça do País. O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já abarcou esse entendimento, refutando-o recentemente por meio do Tema 1.113 (Recurso Especial nº 1937821/SP), o qual trataremos no próximo capítulo.

Porém, importa adiantar uma de suas Teses Firmadas, personificada no item ‘a’ do respectivo julgado: “a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação”.

Pela natureza dissonante entre ITBI e IPTU, não se pode, rasamente, adotar a mesma definição para suas bases de cálculo. O ITBI é consideravelmente volátil, nascido a partir de livre negociação entre partes, e o IPTU advém do simples fato de ser proprietário, possuir ou ser titular do domínio útil do imóvel.

Suas modalidades de lançamento, paradoxalmente antagônicas, reforçam a discrepância entre a atuação do Estado em ambos os casos: no IPTU, a autoridade fiscal tem o dever de

realizar o lançamento, enquanto no ITBI, essa função é do contribuinte, ressalvado o direito do Poder Público, se discordar do valor apresentado, proceder à avaliação do imóvel, permitindo o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte.

2.3.3. Valor Venal de Referência (VVR)

Sob a premissa de a Administração Pública estipular o valor venal do imóvel para delimitar a base de cálculo do ITBI, o Município de São Paulo apresentou solução inovadora – e ilegal.

Para não utilizar a mesma base de cálculo estipulada para o IPTU, foi criado o Valor Venal de Referência (VVR) na capital paulistana. De acordo com a Prefeitura, em seu portal eletrônico oficial, O VVR nada mais é que um “valor mínimo para cada imóvel da cidade”, com o fim de “evitar evasão fiscal”¹⁷.

Na prática, o contribuinte deve consultar o VVR gerado pela Prefeitura para o seu imóvel, utilizando o portal da Secretaria Municipal da Fazenda e inserindo o número de cadastro do imóvel. Para melhor visualização, abaixo apresentamos simulação da pesquisa¹⁸:

prefeitura.sp.gov.br

Secretaria Municipal da Fazenda (SF)

Consulta Valor Venal de Referência

Preencha o número do Cadastro do Imóvel abaixo:

Cadastro do imóvel (Número do IPTU) * ? Data

SQL	Valor	Endereço
	1.543.200,00	

Nos termos da Lei Municipal nº 11.154/91 e do Decreto nº 55.196/2014, fixa-se a obrigação da Secretaria Municipal de Finanças estabelecer o VVR, atualizando-o periodicamente e tornando sua consulta pública.

¹⁷ PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO. Secretaria Especial de Comunicação: Nota – Explicação sobre atualização de VVR no cálculo de ITBI, 31/03/2014. Página inicial. Disponível em: <https://www.capital.sp.gov.br/noticia/nota-explicacao-sobre-atualizacao-de-vvr-no#:~:text=A%20Prefeitura%20define%20um%20valor,de%20c%C3%A1lculo%20para%20o%20imposto>. Acesso em: 10 de mar. de 2023.

¹⁸ Disponível em https://itbi.prefeitura.sp.gov.br/valorreferencia/tvm/frm_tvm_consulta_valor.aspx

Destaca-se, também, o inciso primeiro do parágrafo 3º do artigo 8º do Decreto nº 55.196/2014¹⁹, o qual determina a presunção relativa do VVR e seu afastamento caso o valor da transação seja superior ao seu *quantum* estabelecido. Logo, vale, para a Administração Pública, a quantia capaz de oferecer maior arrecadação aos seus cofres.

A Jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo vinha reconhecendo, majoritariamente, a possibilidade de aplicação do VVR ao ITBI, gerando o cenário sedimentado até a contemporaneidade. Contudo, após a recente decisão do STJ sobre o Tema 1.113, as balizes do E. TJSP sobre o assunto ficaram ressabiadas, e os Municípios aguardam a análise de Recurso Extraordinário para se adequarem ao novo precedente.

No capítulo seguinte, iremos discorrer sobre a análise das Cortes Judiciais acerca dos três parâmetros apresentados para definição do valor venal e consequente base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis.

¹⁹ Art. 8º, Decreto nº 55.196/2014. A Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.

§ 3º Os valores venais dos imóveis a que se refere o “caput” deste artigo têm presunção relativa, que poderá ser afastada se:

I - o valor da transação for superior

Capítulo 3: Aspectos Jurisprudenciais do ITBI

Após delimitar as três hipóteses utilizadas para delimitação da base de cálculo do ITBI, as quais são o valor da transferência, o valor venal do IPTU e o valor venal de referência (VVR), analisar-se-á a visão do Tribunal de Justiça de São Paulo, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal sobre o tema, dissecando seus argumentos e atual posicionamento.

3.1. Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP) foi selecionado para a presente análise jurisprudencial porque teve, sob seu leque de julgamento, as três hipóteses de base de cálculo do ITBI para discorrer e decidir sobre. O VVR, aplicado pela Prefeitura Municipal de São Paulo; o Valor Venal de referência de IPTU, utilizado vários Municípios do Estado de São Paulo, e; o Valor da transação.

O TJ-SP assentia entendimentos confusos acerca do tema. A Egrégia Corte, por vezes, decidiu em favor da paridade do valor venal do imóvel entre ITBI e IPTU, conforme julgados abaixo:

Apelação. Mandado de segurança. Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis. Base de cálculo. Instrumento particular de cessão de promessa de compra e venda. Não incidência do tributo. Fato gerador. Registro imobiliário da transmissão da propriedade. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis. **Valor venal consignado no último lançamento do imposto predial e territorial urbano ou o valor de aquisição dos bens, o que for maior.** Ilegalidade da apuração do valor venal como previsto no Decreto Municipal 51.627/10 e no artigo 7º-A da Lei Municipal 11.154/91, com a redação dada pela Lei Municipal 14.256/06. Aplicação do estatuído no artigo 38 do Código Tributário

Nacional, bem como nos artigos 7º e 8º da Lei Municipal 11.154/91. Recurso denegado.²⁰

[...] Quanto à base de cálculo do ITBI, tem-se que é o valor venal dos bens ou direitos adquiridos ou transmitidos, nos termos do artigo 38 do Código Tributário Nacional e do artigo 7º da Lei Municipal 11.154/91. É certo, ainda, que o ITBI e o IPTU têm a mesma base de cálculo. [...] “De fato, **a legislação do IPTU dispõe de critério objetivo para apuração do valor venal, bem como de mecanismo para manter atualizado esse valor apurado em 1º de janeiro de cada exercício. Nada justifica apuração de outro valor venal para o mesmo imóvel, só para o efeito de ITBI** [...] Soa estranho, portanto, que um mesmo imóvel apresente valores venais distintos, segundo se trate de lançamento de ITBI ou de IPTU. [...] De rigor, pois, **adotar como base de cálculo do ITBI o montante pago pelos imóveis ou o valor venal utilizado no cálculo do IPTU, o que for maior.** (págs. 4-6. g.n.)

Apelação. Mandado de segurança. Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis. **Base de cálculo. Valor venal consignado no último lançamento do imposto predial e territorial urbano ou o valor de aquisição do bem, o que for maior.** Ilegalidade da apuração do valor venal como previsto no Decreto Municipal 55.196/14. Aplicação do estatuído no artigo 38 do Código Tributário Nacional, bem como nos artigos 7º e 8º da Lei Municipal 11.154/91. Recurso denegado. (g.n.)²¹

Apelação. Ação de Repetição de Indébito. ITBI. Base de cálculo. Sentença de procedência. Pretensão à reforma. Desacolhimento. **Novos**

²⁰ (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1056328-12.2016.8.26.0053; Relator (a): Geraldo Xavier; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/12/2017; Data de Registro: 19/12/2017)

²¹ (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1047071-31.2014.8.26.0053; Relator (a): Geraldo Xavier; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 1ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/12/2017; Data de Registro: 19/12/2017)

critérios para apuração da base de cálculo do ITBI, que passou a ser definida pela aplicação, ao valor venal do IPTU, de índice constante da Tabela de Índice de Valorização – TIV, criado pela Portaria da SMF n. 11/2012. Ofensa ao princípio da legalidade e inobservância do art. 148 do CTN quanto ao contraditório e à ampla defesa. Cálculo do ITBI no caso concreto que deve ter como base o valor venal utilizado para fins de IPTU. Decisão que não caracteriza impedimento para que seja regularmente instaurado o procedimento autorizado pelo art. 148 do CTN, se tempestivo e pertinente Sentença mantida. Majoração dos honorários sucumbenciais nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015. Recurso ao qual se nega provimento, com observação.²² (g.n.)

Os argumentos dos Exmos. Desembargadores da Seção de Direito Público do TJ-SP são padronizados em torno dos seguintes pontos: (i) não diferenciação, pelo CTN, dos conceitos de base de cálculo e valor venal do IPTU e ITBI; (ii) a delimitação do IPTU contém “critério objetivo para apuração do valor venal, bem como mecanismo para manter atualizado esse valor apurado em 1º de janeiro de cada exercício”²³, ou seja, há fundamentação para obtenção daquele valor, e (iii) ao interessado/contribuinte, é possível requerer avaliação especial do imóvel, com base no artigo 148 do CTN.

Salta aos olhos a completa deturpação realizada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo. Em primeiro lugar, a doutrina contemporânea e o entendimento atual do STJ são convergentes no sentido de compreender a natureza díspar dos impostos. O IPTU toma em consideração fatores como localização, construções e benfeitorias para delimitar o valor venal do imóvel. Já o ITBI incorpora subjetividade inerente à negociação de vontades, onde as partes estão suscetíveis a diversos outros fatores para delimitar o valor do bem²⁴.

Portanto, como veremos adiante, o Superior Tribunal de Justiça avançou ante tal jurisprudência do TJ-SP, julgando-o inconstitucional e ilegal. Os critérios adotados pelo Fisco

²² (TJSP; Apelação Cível 1027245-88.2018.8.26.0114; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 19/12/2018; Data de Registro: 19/12/2018)

²³ HARADA, Kiyoshi. “**Direito Tributário Municipal**”, segunda edição, São Paulo, Editora Atlas, páginas 94 e 96.

²⁴ SILVA, De Plácido e, Vocabulário Jurídico, 27ª ed., p. 1.461, Rio de Janeiro, Forense, 2008,

municipal, mesmo que condizentes com o esperado para a base de cálculo do IPTU, em nada se assemelham ao ITBI, motivo pelo qual a legitimidade do primeiro não pode ser estendida ao segundo tributo.

Quanto à avaliação especial do bem em caso de discordância com o *quantum* aferido, impera a lei do mínimo esforço por parte da Municipalidade, reforçada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo. É inequívoca a competência – e obrigação – da Administração Pública para o cálculo do tributo, mas somente se a declaração do contribuinte “for omissa ou não merecer fé”. O lançamento arbitrário, unilateral e sem o contraditório e ampla defesa é uma afronta direta à ordem tributária nacional, preconizada pelo artigo 148 do CTN:

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

Vejamos o exemplo do acórdão proferido na Apelação nº 1036191-38.2018.8.26.0053, de Relatoria da Exma. Desembargadora Silvana Malandrino Mollo, da 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo²⁵. Além de reconhecer a impossibilidade de arbitramento unilateral da base de cálculo do ITBI pela Prefeitura, é possível compreender, inclusive, a ilegalidade do valor venal de referência do Município de São Paulo – porém, com argumentação equivocada, voltada para a impossibilidade de existência de dois valores venais para o mesmo imóvel:

APELAÇÃO CÍVEL e REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança – ITBI – Municipalidade de São Paulo – Preliminar de inadequação da via eleita afastada – Desnecessidade de dilação

²⁵ (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1036191-38.2018.8.26.0053; Relator (a): Silvana Malandrino Mollo; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 13/12/2018; Data de Registro: 19/12/2018)

probatória – Recolhimento do ITBI quando de registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel – **Base de cálculo do imposto – Valor venal do bem utilizado para o cálculo do IPTU ou o valor da transação, o que for maior – Defeso ao Município surpreender o contribuinte com outro valor que não reflita nenhuma dessas realidades** – Recursos oficial e voluntário da Municipalidade não providos.

Na prática, equivale a atribuir dois valores venais distintos para o mesmo bem imóvel, pois, além do valor a ser utilizado para o cálculo do IPTU, haveria outro, atualizado e divulgado periodicamente pelo órgão competente da Prefeitura, que serviria de base de cálculo para o ITBI [...] Na medida em que o IPTU e o ITBI se referem, em última instância, a um mesmo bem imóvel, por mais que esses impostos se distingam no aspecto temporal, **a utilização de valores venais distintos somente teria justificativa se algum fato relevante, que pudesse modificá-los, tivesse ocorrido, o que não se verifica no caso concreto, não se justificando, portanto, a adoção de valores diferentes para o cálculo desses impostos.** (págs. 5-6)

[...] Todavia, com o acréscimo dos artigos 7º-A e 7º-B, o legislador determinou a extensão do conceito de valor negociado à vista, inserido no caput do art. 7º, atribuindo ao Poder Público, a responsabilidade de apurar periodicamente os valores venais de imóveis inseridos em sua base cadastral (pesquisa no mercado imobiliário) e, **ao contribuinte, o dever de impugnar a avaliação prévia, caso dela discordasse [...]** Assim, **como o ITBI é imposto sujeito a lançamento por homologação ou declaração, este pode, ou não, ser aceito pelo credor, que, no caso, poderá lançar mão da instauração do procedimento administrativo fiscal previsto no art. 148 do CTN, para, então, excepcionalmente, proceder ao arbitramento administrativo do imposto devido** (págs. 9-10. g.n.)

O valor venal de referência (VVR) do Município de São Paulo, inclusive, teve sua inconstitucionalidade declarada pelo E. TJ-SP, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, a qual foi julgada parcialmente procedente para o fim de

pronunciar a inconstitucionalidade dos artigos 12, 7º-A e 7º-B da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, a ele referentes, e que também previa, absurdamente, o recolhimento do ITBI antes da ocorrência do fato impositivo:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE Artigo 7º da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006, todas do Município de São Paulo, que **estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)** Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa, implicitamente também questionou as disposições dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da mesma legislação municipal **Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU** Precedentes do STJ Previsão contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelharia o "real valor de mercado do imóvel" "Valor venal de referência", todavia, que **deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI** Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município **Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação**, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável Providência que, de toda sorte, **depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação**, ao qual o ITBI não se submete

Artigos 7º-A e 7º-B que, nesse passo, **subvertem o procedimento estabelecido na legislação complementar tributária, em afronta ao princípio da legalidade estrita, inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal Inadmissibilidade, ainda, de se exigir o recolhimento antecipado do tributo, nos moldes estabelecidos no artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/91**, por representar violação ao preceito do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal Registro imobiliário que é constitutivo da propriedade, não tendo efeito meramente regularizador e publicitário, razão pela qual deve ser tomado como fato gerador do ITBI Regime constitucional da substituição tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que nem tem lugar na espécie, haja vista que não se cuida de norma que autoriza a antecipação da exigibilidade do imposto de forma irrestrita Arguição acolhida para o fim de pronunciar a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo.

(TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0056693-19.2014.8.26.0000; Relator (a): Paulo Dimas Mascaretti; Órgão Julgador: Órgão Especial; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/03/2015; Data de Registro: 23/04/2015 – g.n.)

Resta inequívoca, conceitual e jurisprudencialmente, a ilegalidade e inconstitucionalidade do Valor Venal de referência instituído pela Prefeitura Municipal de São Paulo, assim como a paridade entre as bases de cálculo do ITBI e do IPTU, por afronta direta aos artigos 148 e 38 do Código Tributário Nacional.

O E. TJ-SP busca adaptar-se aos parâmetros legais e constitucionais determinados para o valor venal do ITBI. A jurisprudência atual da Corte, acertadamente, vem aplicando o valor real da transação como base de cálculo do imposto, possibilitando seu afastamento somente com o devido processo administrativo, iniciado pela Administração Pública:

REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de segurança – ITBI - Município de São Paulo – Sentença que concedeu a segurança para que

o recolhimento do ITBI tenha como base de cálculo o valor da negociação, devidamente atualizado, afastando o valor venal de referência do município – Impossibilidade de aplicação da Lei nº 11.154/91 com redação dada pelas Leis nº 14.125/2005 e 14.256/2006 – **Valor de referência afastado no julgamento do REsp nº 1.937.821/SP** – (Tema 1113) – Teses fixadas pelo STJ, que **afastam o valor venal de referência e desvinculam a base de cálculo do ITBI do valor venal para fins de IPTU, inclusive como piso da tributação**, fixando como parâmetro da **base de cálculo o valor da transação, declarado pelo contribuinte** – Precedentes do STJ - Valor da transação corrigido monetariamente de acordo com os índices previstos na legislação municipal, até a entrada em vigor da EC 113/21 que elegeu a SELIC como índice de atualização monetária nas discussões que envolvam a Fazenda Pública – Sentença parcialmente reformada - Recurso oficial parcialmente provido, com observação.²⁶

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de segurança – ITBI - Município de São Paulo – **Sentença que concedeu a segurança para que o recolhimento do ITBI tenha como base de cálculo o valor venal para fins de IPTU ou o valor da transação, prevalecendo o maior entre os dois, afastando o valor venal de referência** - Impossibilidade de aplicação da Lei nº 11.154/91 com redação dada pelas Leis nº 14.125/2005 e 14.256/2006 – Valor de referência afastado no julgamento do Resp 1.937.821/SP – (Tema 1113) - Teses fixadas pelo STJ, que **afastam o valor venal de referência e desvinculam a base de cálculo do ITBI do valor venal para fins de IPTU, inclusive como piso da tributação, fixando como parâmetro da base de cálculo do tributo o valor da transação**, declarado pelo contribuinte não aplicáveis ao caso concreto - É mantido o valor venal para fins de IPTU constante da sentença, no caso superior ao valor da transação, porquanto vedada a reformatio in pejus pela Súmula 45 do STJ - Precedentes do STJ – Base de cálculo

²⁶ TJSP; Remessa Necessária Cível 1053638-97.2022.8.26.0053; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 11ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 28/03/2023; Data de Registro: 28/03/2023 (g.n.)

corrigida monetariamente de acordo com os índices previstos na legislação municipal, até a entrada em vigor da EC 113/21 que elegeu a SELIC como índice de atualização monetária nas discussões que envolvam a Fazenda Pública – Sentença parcialmente reformada – Recursos oficial e voluntário do Município não providos, com observação.²⁷

REEXAME NECESSÁRIO – ITBI – Município de São Paulo – Concessão de segurança para que o **Município impetrado se abstenha de exigir o recolhimento do imposto com base na Lei Municipal nº 11.154/91– Legislação que impõe o prévio arbitramento da base de cálculo – Exigência incompatível com o lançamento por homologação**, característico daquele tributo – Entendimento consolidado no REsp. nº 1.937.821/SP – Precedente do Superior Tribunal de Justiça ao qual se imprimiu o regime dos recursos repetitivos – Possibilidade, todavia de se **realizar o arbitramento de valores, após o recolhimento pelo contribuinte, nas hipóteses do art. 148 do CTN**. Recurso oficial não provido.²⁸

Cabe salientar que o Tribunal de Justiça de São Paulo começou a adotar tal entendimento após o Superior Tribunal de Justiça julgar o Recurso Especial nº 1.937.821/SP, o qual fixou o Tema 1.113, que versa exclusivamente sobre a base de cálculo do ITBI.

A seguir, debruçar-nos-emos sobre a jurisprudência do STJ, abarcando sua construção até a fixação do Tema 1.113.

²⁷ TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1058191-90.2022.8.26.0053; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 28/03/2023; Data de Registro: 28/03/2023 (g.n.)

²⁸ TJSP; Remessa Necessária Cível 1030965-13.2022.8.26.0053; Relator (a): Erbetta Filho; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 2ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 28/03/2023; Data de Registro: 28/03/2023 (g.n.)

3.2. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Em breve síntese, o Superior Tribunal de Justiça tem competência para julgar os Recursos interpostos em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida (i) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; (ii) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal, e; (iii) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

A definição da base de cálculo do ITBI – e dos tributos em geral – estão previstas no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar.

Portanto, ante a extrema dissonância entre as legislações municipais para determinação do valor venal do ITBI, como anteriormente exposto, variando entre três hipóteses (VVR, VV-IPTU e Valor da Transação), criam-se precedentes antagônicos entre os Tribunais Estaduais ao redor do País.

Desta feita, incontáveis Recursos Especiais foram interpostos a fim de dirimir, finalmente, a conceituação da base de cálculo do ITBI, observando a competência do Superior Tribunal de Justiça para analisar a questão.

Primordialmente, antes de versarmos sobre o Tema 1.113/STJ, vejamos como a Corte Especial interpretara a delimitação do valor venal do ITBI. Em passado recente, a Corte enxergava como possível o arbitramento da base de cálculo do imposto pelo Fisco Municipal, pois o valor de mercado do bem não necessariamente estava representado pelo valor da transação, o que soa paradoxal:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROVIMENTO N.º 05/2002 DA CORREGEDORIA-GERAL DE JUSTIÇA DA PARAÍBA. AUSÊNCIA DE ATRIBUIÇÕES PARA INTERFERIR NA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI. ILEGALIDADE.

1. A entidade sindical impetrou mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, contra ato supostamente abusivo e ilegal do

Corregedor-Geral de Justiça do Estado da Paraíba, consubstanciado no Provimento n.º 5/2002, que impôs aos notários o dever de exigir a complementação do ITBI, quando do registro da escritura pública, sempre que o valor avençado entre as partes contratantes superar àquele indicado pela municipalidade e aferido na sua avaliação.

2. O "valor venal", base de cálculo do ITBI, é o valor de mercado do imóvel transacionado, que pode, ou não, coincidir com o valor real da operação.

3. Cabe ao município - e não ao Corregedor-Geral de Justiça e, muito menos, aos notários - **aferir, em cada caso, se o valor real da operação, ou seja, aquele indicado no contrato, coincide, ou não, com o valor de mercado (venal) do imóvel negociado.**

4. O provimento n.º 05/2002 da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado da Paraíba, ato apontado como coator, invadiu competência administrativa exclusiva do município ao impor aos notários que exijam, sempre e em qualquer situação, o pagamento complementar do ITBI quando o valor do negócio jurídico imobiliário levado a registro superar aquele indicado pela própria Municipalidade como valor venal do imóvel.

5. A ilegalidade do ato coator é tamanha que impõe aos notários o dever de **desconsiderar a própria avaliação administrativa do imóvel, muitas vezes realizada, justamente, para aferir o seu valor venal** e possibilitar ao contribuinte o cálculo do imposto a recolher antes do registro.

6. A ilegalidade não deriva do fato de se adotar como base de cálculo do imposto, eventualmente, o valor real da operação. Como dito, é possível que, em certas ocasiões, haja uma correspondência entre valor venal e valor indicado no contrato imobiliário. A ilegalidade origina-se de outro fato, não atrelado aos elementos da obrigação tributária do ITBI, mas às competências próprias da autoridade fiscal, que não podem ser delegadas, ainda que implicitamente, ao Corregedor-Geral de Justiça e, por tabela, aos

notários, sobretudo, quando o pagamento realizado pelo contribuinte estriba-se em avaliação administrativa realizada pela própria municipalidade.

7. O ato impugnado é ilegal, pois extrapola o âmbito de atribuições da Corregedoria-Geral de Justiça, avançando sobre competências exclusivas do município, a quem compete, por meio de seus agentes fiscais, estabelecer o valor venal do imóvel para fins de pagamento do ITBI, arbitrar a base de cálculo desse imposto quando houver desconformidade, e autuar no caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor do que o devido.

8. O Provimento n.º 05/2002 acabou por fixar uma base de cálculo única para o ITBI, de observância obrigatória para os notários, qualquer que seja o caso, independentemente da existência de avaliação administrativa realizada pela própria Prefeitura com o objetivo de aferir o valor venal do imóvel.

9. Recurso ordinário provido²⁹.

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. APURAÇÃO DISSOCIADA DO VALOR APURADO PELA MUNICIPALIDADE PARA COBRANÇA DE IPTU. POSSIBILIDADE.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, **o Fisco não está obrigado a utilizar o mesmo valor apurado pelo Município quando da apuração do valor venal do imóvel para o cálculo do IPTU, podendo arbitrar o seu valor** nos termos do art. 148 do CTN.

2. **In casu, não há modificação na base de cálculo do ITBI ou do IPTU, pois ambos têm como base de cálculo o valor venal do**

²⁹ RMS n. 36.966/PB, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 27/11/2012, DJe de 6/12/2012 (g.n.)

imóvel, o que difere é a forma de apuração desse valor, possibilitando a diferença numérica.

Agravo regimental improvido.³⁰

Nos termos dos acórdãos supracitados, é possível conceber a posição anterior do STJ em favor da paridade da base de cálculo do IPTU e do ITBI e a possibilidade de arbitramento do valor venal do imóvel para fins de recolhimento do ITBI, desde que precedido de procedimento administrativo – no caso, entendido como o ato de apuração pelo Fisco.

Baseando-se nesses entendimentos, as Municipalidades mantiveram as ilegalidades e abusos para delimitação da base de cálculo do imposto, culminando com o Valor Venal de Referência da Prefeitura Municipal de São Paulo.

Contudo, o julgamento do Recurso Especial nº 1.937.821 / SP, realizado em 24/02/2022 sob o rito dos Recursos Repetitivos, gerou o Tema Repetitivo nº 1.113, alterando profundamente a pregressa opinião da Corte Especial.

A seguir, passamos à análise do referido precedente, o qual, ao nosso ver, torna o entendimento do STJ compatível com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

³⁰ AgRg no AREsp n. 36.740/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25/10/2011, DJe de 22/11/2011 (g.n.)

3.2.1. Tema 1.113 – Recurso Especial nº 1.937.821/SP

O Recurso Especial nº 1.937.821/SP foi interposto pelo Município de São Paulo em face de acórdão proferido em incidente de resolução de demandas repetitivas.

Porém, toda a discussão foi iniciada por acórdão proferido pela 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, no Recurso de Apelação nº 1008270-75.2016.8.26.0053, interposto pela empresa Fortress Negócios Imobiliários LTDA.

Analisaremos, cronologicamente, os andamentos até a culminação no Tema 1.113/STJ.

3.2.1.1. Apelação nº 1008270-75.2016.8.26.0053 – Processo Paradigma

Em 1ª instância, a empresa, ora Autora, ajuizou ação de Repetição de Indébito na 9ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, registrada sob o número 1008270-75.2016.8.26.0053.

Em síntese, a Autora alegou ter em como objeto social a compra, venda e aluguel de imóveis próprios. Buscando integralizar seu capital social, os sócios realizaram a transferência de imóveis de suas titularidades à empresa.

Com a transferência, ocorreu o fato imponível referente ao Imposto sobre a Transmissão e Bens Imóveis (ITBI), o qual foi recolhido pela Autora. Contudo, adotou-se como base de cálculo pela Municipalidade, de forma automática na geração da guia, o Valor Venal de Referência (VVR), arbitrado unilateralmente pelo Fisco.

A Autora não questiona a cobrança do tributo, mas sim a disparidade ente o VVR e o valor das transações realizadas, gerando incompatibilidade na base de cálculo do ITBI. Com o suposto recolhimento a maior, pleiteia a restituição da diferença.

Os argumentos da Autora convergem com os apresentados no decorrer do presente estudo, com enfoque na valoração de que o ITBI é um tributo sujeito ao lançamento por declaração, previsto no artigo 148 do CTN, e não é possível a preexistência de lei ou arbitramento pelo Fisco prevendo a base de cálculo diversamente do valor da transação.

A Municipalidade, em sede de Contestação, argumenta que há previsão expressa para instauração do VVR na Lei Municipal nº 11.154/91, portanto sem violação ao princípio da legalidade ou à segurança jurídica do contribuinte.

Ainda, a aferição do VVR pelo Fisco Municipal precede processo administrativo, em respeito ao artigo 148 do CTN. A Legislação da Capital Paulista prevê essa possibilidade e seus critérios de delimitação, interpretando o artigo 38 do CTN e sua definição de valor venal.

A r. sentença, proferida pela Exma. Magistrada Simone Gomes Rodrigues Casoretti, da 9ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, determinou que a adoção de valores venais distintos para IPTU e ITBI afronta os princípios da legalidade e da universalização tributária, vez que os artigos 33 e 38 do CTN usam o mesmo termo (“valor venal”) para a base de cálculo de ambos os tributos.

Portanto, não pode o Município adotar dois regramentos distintos para gerar dois valores venais diferentes para o mesmo imóvel, e o utilizado “sempre é extraído da Planta Genérica de Valores” (p. 91).

A Exma. Magistrada conclui que o valor venal do ITBI é o “valor venal constante no IPTU relativo aos imóveis, OU o valor da transação, o que for maior”, julgando procedente a ação para que seja realizada a restituição de parcela excedente recolhida para o tributo.

Não obstante, foi interposto Recurso de Apelação pela Municipalidade de São Paulo reiterando os argumentos de sua Contestação, ou seja, a legalidade da diferenciação das bases de cálculo do IPTU e do ITBI, pois são tributos de natureza diferente, inclusive seus lançamentos, e ocorrem em situações analíticas dissonantes.

Informa ainda a disponibilização da consulta do VVR e do procedimento de Avaliação Especial ofertado ao contribuinte, caso discorde da aferição realizada pela Municipalidade, a qual deverá ser proposta pelo cidadão após o recolhimento do valor – ilegal – devido.

As Contrarrazões da Autora, ora Apelada, somente argumenta pela manutenção da sentença, dando-se por satisfeita com o afastamento do VVR como base de cálculo do ITBI. No mais, traz que a Municipalidade só poderia reestabelecer o valor venal do bem por avaliação especial iniciada por ela própria, e não pelo contribuinte.

Os autos foram remetidos à 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, sob Relatoria do Desembargador Geraldo Xavier. O acórdão, por unanimidade, negou provimento à Apelação, com os Exmos. Desembargadores Octávio Machado de Barros e João Alberto Pezarini acompanhando o voto do Relator.

Curiosamente, o acórdão é omissivo quanto à análise da base de cálculo do ITBI, prendendo-se ao cômputo da correção monetária e juros na forma da legislação municipal, sob a égide do Tema 810 do Supremo Tribunal Federal.

Logo, a Municipalidade interpôs Recurso Especial, repetindo a legalidade do VVR, pois os valores venais percebidos para IPTU e ITBI são antagônicos à medida que os impostos são essencialmente díspares, com lançamentos e naturezas antagônicos (págs. 128-129):

“De fato, toda a disciplina referente à base de cálculo do ITBI está contida na Lei Municipal 11.154/91, com as alterações das Leis Municipais 14.125/05 e 14.256/06.

E a sistemática referente à base de cálculo do ITBI no Município de São Paulo, conforme analisaremos adiante, **visa justamente apurar o valor real de mercado do imóvel, nos termos do artigo 38 do CTN e se deu regularmente, em atenção à legalidade tributária.**

Note-se que há verdadeiro dever legal da autoridade fiscal, imposto pela sistemática de cobrança do imposto sobre transmissão de bens imóveis, com vistas a permitir, em cumprimento à norma inscrita no art. 38 do CTN, **a apuração do exato valor venal do bem transmitido naquele momento específico, em que, dada a volatilidade do mercado imobiliário, seguramente será diverso daquele apurado quando da elaboração da planta genérica de valores para fins de lançamento do IPTU.**

Essa peculiaridade faz com que seja absolutamente inviável, na sistemática da apuração da base de cálculo do ITBI, que exista uma espécie de planta genérica (como existe para o IPTU) veiculada por lei em sentido formal. E não há qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade nesse aspecto, eis que às disposições essenciais à cobrança do ITBI estão previstas na Lei Municipal” (g.n.)

Soa absurdo, mas a Prefeitura Municipal de São Paulo argumenta, levianamente, a previsão no artigo 38 do CTN de que o valor venal seja aferido pela Administração Pública. Pior: trata-se de sua função natural.

Porém, ao longo do Recurso Especial, a própria Prefeitura diz que é “impossível estabelecer o valor de cada transmissão imobiliária por meio de lei, dada a sua generalidade e abstração” (p. 129). Portanto, como ela deseja avaliar esse valor quando ela própria admite sua extrema dificuldade? Ao invés de investir no setor de análise dos tributos declarados, prefere passar ao contribuinte essa atividade e custo.

Assenta que não há como prever legalmente todos os aspectos mercadológicos de cada imóvel, criando parâmetros objetivos para o cálculo do valor venal. Logo, não haveria confronto com o princípio da legalidade.

A Municipalidade segue se contradizendo, afirmando categoricamente que o valor venal do imóvel se trata do “valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado, ou seja, condições usuais de livre negociação existentes diante de mercado estável”. Então, como a Administração Pública seria capaz de realizar essa avaliação? Não merecem prosperar suas alegações. Ignora-se completamente o princípio da boa-fé da declaração do contribuinte, preconizada pelo art. 148 do CTN.

A Administração Pública faz-se de benevolente, alegando que adianta o valor venal ao contribuinte como forma de auxiliá-lo no recolhimento do imposto, mesmo que ilegalmente a forma de cálculo e lançamento do imposto:

“Assim, ainda na sistemática anterior, efetuado o recolhimento do ITBI pelo contribuinte, **o Fisco Municipal tinha o dever legal de verificar o acerto do recolhimento, em ordem a homologá-lo ou determinar sua complementação, aí acrescido dos pertinentes encargos moratórios.**

Presente esse cenário, o que fez a nova legislação do Município de São Paulo (Leis Municipais 14.125/05 e 14.256/06) foi **modificar a forma de recolhimento do ITBI**, permitindo que o contribuinte conheça desde logo o valor venal atualizado de seu imóvel, **de modo a evitar o recolhimento a menor e o subsequente lançamento complementar da diferença, com imposição de multa punitiva.**

Com o advento, portanto, das Leis Municipais 14.125/05 e 14.256/06, a Secretaria Municipal de Finanças da Cidade de São Paulo passou a tornar públicos, em sua página eletrônica na internet, os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.

Desta feita, **quando da emissão da guia de recolhimento do ITBI, o contribuinte que informa valor venal inferior ao constante do banco de dados da Secretaria de Finanças é advertido de que deverá utilizar-se do valor venal atualizado** ou, então, **“caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Finanças, nos termos da regulamentação própria, o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel**, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido” (Lei Municipal 11.154/91, art. 7º-B – grifamos).

Ou seja, **a nova legislação municipal apenas concedeu uma oportunidade ao contribuinte de recolher diretamente o imposto, sem a incidência dos encargos moratórios**, preservando, ao mesmo tempo, o direito público subjetivo daquele que, não concordando com o valor venal atualizado divulgado pelo Fisco, pretenda requerer administrativamente avaliação especial do imóvel em questão, afim de demonstrar que a base de cálculo apurada pelo Fisco é equivocada (nos termos da Lei Municipal 11.154/91, arts. 7º-B e 24).

O que houve, portanto, com o advento da Lei 14.256/06 foi simples racionalização do recolhimento do imposto, **de forma a beneficiar o contribuinte**. A base de cálculo se manteve a mesma de sempre, ou seja, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, na forma do art. 38 do CTN (págs. 134-135) – g.n.

Novamente, a Municipalidade reconhece que “o valor de mercado imobiliário não é o da efetiva transação, que por ser fixado livremente pelas partes, em razão da liberdade contratual, pode ser subavaliado, como de fato ocorreu no caso dos autos”. Curioso porque a base de cálculo, conforme extensamente demonstrado, é o valor efetivo da transação.

A ora Apelada, em sede de Contrarrazões ao Recurso Especial do Município, também reconhece a contradição da Administração Pública. *In verbis*:

“Como a mesma pode recorrer alegando a impossibilidade de regular o valor venal de acordo com o mercado por intermédio de leis se a mesma instituiu uma lei criando o valor venal de referência que, de acordo com a prefeitura, reflete o valor do mercado” (p.143 – g.n.)

No mais, reitera os pontos destacados nas Contrarrazões à Apelação, como a deturpação ao artigo 148 do CTN e a determinação de dois valores venais para o mesmo imóvel. Ressalta-se que, neste segundo ponto, não comporta razão a afirmação da Autora, ora Recorrida, conforma anteriormente explicitado.

O Presidente da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, Desembargador Evaristo dos Santos, em sede de juízo de admissibilidade recursal, inadmitiu o Recurso Especial interposto, alegando a necessidade de reexame de provas para julgamento efetivo da Lide, o que não é possível nesta seara.

Irresignada, a Municipalidade interpôs Agravo em Recurso Especial, afirmando a impossibilidade de análise do mérito do recurso através de juízo de admissibilidade e destacando a afronta do r. acórdão ao artigo 148 e 38 do CTN. Logo, ao tratar da interpretação da legislação federal atinente ao tema, não há que se falar em reexame de provas, mas apenas conversão interpretativa.

O Exmo. Des. Presidente da Seção de Direito Público manteve a decisão, remetendo os autos ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento do referido Agravo, cadastrado na E. Corte pelo número 1.493.616/SP. Os autos foram designados ao Exmo. Ministro Gurgel de Faria, na Primeira Turma do STJ.

O Exmo. Relator, monocraticamente, recordou que a matéria alegada no Recurso Especial interposto pela Municipalidade não foi confrontada pelo r. acórdão, portanto ausente seu prequestionamento, nos termos da Súmula 282 do STF³¹.

Rememorando, o Tribunal *Ad quem* “não apreciou a questão relativa à base de cálculo do ITBI fixada pelo município, apreciando apenas as questões relativas à incidência de juros e

³¹ Sumula 282/STF: É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada.

correção monetária aplicada ao valor a ser repetido” (p. 161). Portanto, o Agravo foi conhecido para não conhecer do Recurso Especial interposto.

3.2.1.2. IRDR nº 2243516-62.2017.8.26.0000 – Origem do Tema 1.113

Contudo, paralelamente ao julgamento do feito, a empresa/Autora instaurou Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), apresentada nos autos da Apelação nº 1008270-75.2016.8.26.0053, com base nos artigos 976 e seguintes do CPC e 190 e seguintes do Regimento Interno do Tribunal de Justiça de São Paulo. Nela, argumenta a apresentação de diversas ações de repetição de indébito relacionadas ao ITBI, tendo todas elas resultado em sentenças dissonantes, mas amparadas em acórdãos conflitantes do próprio E. TJ-SP.

Em apertada síntese, obteve as seguintes decisões: (i) a base de cálculo do ITBI é a mesma do IPTU; (ii) valor declarado da transação; e (iii) valor venal de referência (VVR). Ou seja, as três hipóteses questionadas e levantadas pela Doutrina e jurisprudência.

O E. Tribunal, acertadamente, na pessoa do Exmo. Des. Presidente da Seção de Direito Público, assentiu com a tramitação do feito, cadastrando-o sob o número 2243516-62.2017.8.26.0000.

Em 2019, foi proferido o acórdão registrado sob o número 2019.0000406164, assim ementado:

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

(TJSP; Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas 2243516-62.2017.8.26.0000; Relator (a): Burza Neto; Órgão Julgador: 7º Grupo de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/05/2019; Data de Registro: 26/07/2019)

O r. acórdão compreende que há afronta à segurança jurídica do contribuinte ao aplicar-se valor venal criado pela municipalidade somente para o fim de recolhimento de ITBI – ou seja, o VVR. Apesar de realizados e percebidos em momentos diferentes, o CTN utiliza a mesma expressão para a base de cálculo do IPTU e do ITBI. Portanto, os valores venais devem ser iguais.

A conclusão obtida pelo E. TJ-SP é “a base de cálculo do ITBI deve corresponder ao valor venal do bem imóvel transferido e, caso este valor seja inferior ao da negociação, deve prevalecer este último” (p. 122). Dessa forma, é determinada a inconstitucionalidade do VVR, restando somente a discussão entre a semelhança entre as bases de cálculo do IPTU e do ITBI (entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo) e o efetivo valor da transação.

O Município de São Paulo, ante o r. acórdão, interpôs Recurso Especial, alegando que a tese fixada no IRDR fere os artigos 38 e 148 do CTN, nas seguintes medidas. Quanto ao artigo 38, o CTN afirma ser o valor venal do imóvel transmitido, compreendendo o valor de mercado do bem à época da transação. Portanto, caberia à Administração Pública o arbitramento desse valor, com o contribuinte tendo liberalidade para impugnar o *quantum* aferido.

Como já demonstrado, o Fisco Municipal, a todo momento, entende ser cabível seu cálculo do valor venal para fins de ITBI, como forma de “adiantamento” do processo administrativo preconizado pelo artigo 148 do CTN.

A Municipalidade reconhece a disparidade do valor venal do IPTU para a do ITBI, mas curiosamente também entende ser diverso do valor real da operação realizada, argumentando que o valor de mercado é também diferente. Para o Fisco, existem 4 valores venais: ITBI, IPTU, valor da transação e VVR (igual ao valor de mercado), sendo esse último a base de cálculo do ITBI.

A Municipalidade, então, requer seja reconhecida a possibilidade de utilização do Valor Venal de Referência, condizente com o valor de mercado do bem, negociado em condições normais, como base de cálculo do ITBI.

Contudo, o Recurso foi inadmitido por óbice à Súmula 280 do STF e pelo não atendimento ao requisito previsto no art. 541, § único do CPC. Interposto Agravo em Recurso Especial, a decisão foi mantida pelo Relator e os autos remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.

Recebidos na Corte Especial, os autos foram cadastrados sob a numeração 1937821/SP (2020/0012079-1) e distribuídos ao Ministro Presidente do STJ, o qual, monocraticamente, conheceu do Agravo para não conhecer do Recurso Especial, com fulcro na Súmula 126/STJ³².

Opostos Embargos de Declaração, alegando omissão na decisão monocrática, ante a inobservância da existência do Tema 993 de Repercussão Geral do STF, o qual reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão relativa à base de cálculo do ITBI, eles foram acolhidos, determinando a redistribuição do Recurso Especial.

O processo foi distribuído à Primeira Turma do STJ, sob Relatoria do Exmo. Ministro Gurgel de Faria. O Relator, por sua vez, proveu o Agravo em Recurso Especial e, por consequência, determinou o prosseguimento do Recurso Especial interposto, vez que presentes os requisitos de admissibilidade e a relevância do tema do IRDR.

Ainda, em 2021, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, afetou o Recurso Especial nº 1937821/SP ao rito dos Recursos Repetitivos (art. 257-C do Regimento Interno do STJ), para definir as seguintes questões:

- a) se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU;
- b) se é legítima a adoção de valor venal de referência previamente fixado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI.

³² Súmula 126/STJ: É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.

No mais, também foi determinada a suspensão da tramitação de todos os processos pendentes que versem sobre a mesma temática, em todo o território nacional.

Após todo esse complexo desenlace processual, foi proferido o acórdão do Resp nº 1937821/SP, fixando o Tema 1.113/STJ, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). BASE DE CÁLCULO. VINCULAÇÃO COM IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). INEXISTÊNCIA. VALOR VENAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. REVISÃO PELO FISCO. INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. PRÉVIO VALOR DE REFERÊNCIA. ADOÇÃO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o "valor venal", a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos.

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

3. A possibilidade de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a

existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço.

4. O ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário:

por declaração, se a norma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante.

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

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

7. A prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo.

8. Para o fim preconizado no art. 1.039 do CPC/2015, firmam-se as seguintes teses: **a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);**

c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

9. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp n. 1.937.821/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 24/2/2022, DJe de 3/3/2022. – g.n.)

Em destaque, as respostas às proposições firmadas pelo E. STJ, criando paradigmas extremamente arrazoados aos preceitos legais e constitucionais:

a) a **base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU**, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;

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

c) o **Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência** por ele estabelecido unilateralmente.

Nos termos do r. acórdão, baseado no voto do Min. Relator Gurgel de Faria, inicia-se a análise do Tema 1.113/STJ pela modalidade de lançamento do ITBI, lastrada pelo seu fato

gerador, previsto no artigo 35 do CTN³³, a qual é a transmissão ou cessão de direitos do bem imóvel.

Ainda, a base de cálculo do imposto é o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, conforme já explicitado anteriormente na análise do artigo 38 do CTN. Logo, o fato gerador do ITBI advém de um negócio jurídico, pressupondo acordo entre vontade das partes.

Fixa-se o entendimento, baseando-se na natureza da transação, que o valor venal é o “valor considerado em condições normais de mercado para as transmissões imobiliárias” (p. 15), de caráter subjetivo e consubstanciado no interesse dos negociadores. Importa transcrever o entendimento do Exmo. Ministro Gurgel de Faria no referido julgado:

“Importa ressaltar que, embora seja possível dimensionar o valor médio dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado pode sofrer oscilações para cima ou para baixo desse valor médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação os interesses pessoais do vendedor (necessidade da venda para despesas urgentes, mudança de investimentos, etc.) e do comprador (escassez do imóvel na região, proximidade com o trabalho e/ou com familiares, etc.) no ajuste do preço.

[...]

Aqui não se está afirmando que o preço de venda necessariamente reflete o valor de mercado, pois eventual alienação por preço nitidamente incompatível com este (valor de mercado), independentemente de sua motivação, não permite a adoção dele (o

³³ Art. 35 do CTN: O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

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

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

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

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

preço de venda) como parâmetro para definição da base de cálculo” (págs. 16-17)

Quanto à modalidade de lançamento do ITBI, a Corte reconheceu a imperiosidade de duas hipóteses originárias: por declaração ou por homologação, a depender da legislação municipal.

Caso haja prévio exame das declarações do contribuinte para constituição do crédito tributário, o lançamento é por declaração (art. 147, CTN). Nessa modalidade, não há como afastar a boa-fé objetiva do contribuinte, presumindo que o valor da transação está de acordo com o valor venal de mercado do imóvel.

Tal presunção somente será afastada pela Prefeitura por procedimento administrativo próprio, assegurando ao contribuinte o contraditório e ampla defesa, nos termos do artigo 148 do CTN.

Agora, se couber ao contribuinte a apuração do valor do imposto e pagamento antecipado, sem análise do Fisco, o lançamento será por homologação, respeitando as disposições de revisão – e prazo prescricional – previstas para essa espécie.

Quanto ao arbitramento unilateral pelo Fisco, sua irrazoabilidade concentra-se no fato de que a Administração Pública não tem como conhecer todas as variáveis atinentes à negociação entre as partes. Logo, seu arbitramento de ofício não é aplicável sob qualquer ótica:

“Assim, repita-se, não dispondo de todos os elementos fáticos necessários ao juízo de certeza quanto ao valor do imóvel transmitido, não há como a Administração dispensar a participação do contribuinte no procedimento regular de constituição do crédito para estabelecer, antecipada e unilateralmente, a base de cálculo.

Constata-se, dessa forma, que, dadas as características próprias do fato gerador desse imposto, a sua base de cálculo deverá partir da declaração prestada pelo contribuinte, ressalvada a prerrogativa da administração tributária de revisá-la, antes ou depois do pagamento, a depender da modalidade do lançamento, desde que instaurado o procedimento administrativo próprio, em que deverá apurar todas as peculiaridades do imóvel (benfeitorias, estado de conservação, etc.) e as condições que impactaram no caráter volitivo do negócio jurídico

realizado, assegurados os postulados da ampla defesa e do contraditório que possibilitem ao contribuinte justificar o valor declarado” (p. 18)

Com o fim da análise preliminar do ITBI e seus aspectos, passa-se à análise dos tópicos atinentes à tese firmada. Em primeiro lugar, a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU? Para a Corte Especial, a resposta é negativa.

O v. acórdão entende que, não obstante o CTN utilizar a expressão “valor venal” como base de cálculo tanto de IPTU como de ITBI, tal elemento difere nos dois impostos porque apresentam fatos geradores e modalidades de lançamento opostas.

O IPTU é tributo lançado de ofício sobre a propriedade de bem imóvel, com o valor venal vinculado à Planta Genérica de Valores municipal aprovada pelo Poder Legislativo local, utilizando “aspectos mais amplos e objetivos” para sua delimitação, como “localização e metragem do imóvel”.

Por sua vez, o ITBI tem como base de cálculo o “valor de mercado do imóvel individualmente considerado”, envolvendo critérios bem mais amplos e subjetivos para seu cômputo, considerados pelas partes livremente durante a negociação. Ainda, a modalidade de lançamento, em regra, é por declaração, podendo o Fisco municipal, através de processo administrativo, revisar a declaração do contribuinte.

Conclui o julgado que, graças às consideráveis diferenças entre ambos os impostos, inclusive sobre os critérios utilizados para o cálculo do valor venal, não há vinculação entre a base de cálculo do ITBI e do IPTU, não podendo o segundo servir “nem como piso de tributação” do primeiro.

Salienta-se que o v. acórdão ataca frontalmente a argumentação do Fisco de auxílio ao recolhimento do tributo, destacando que “embora facilitem a arrecadação, desconsideram a realidade de cada operação de transmissão de propriedade [...] não refletindo, portanto, o real valor de mercado da coisa” (p. 19).

O segundo questionamento enfrentado questiona a adoção do VVR, previamente estipulado pela Prefeitura, para fixação do valor venal do imóvel. Novamente, a resposta é negativa.

Destarte, a adoção do VVR altera a modalidade de lançamento do ITBI, tratando-o como *ex officio*. Vejamos a argumentação da Corte Especial:

“De início, cabe refutar a alegação da municipalidade recorrente de que a prévia adoção do valor venal de referência não modifica a modalidade de lançamento do imposto, que, segundo a edilidade, continuaria sendo por homologação [...] No caso, diversamente do afirmado pelo município recorrente, a sua tributação do ITBI não se dá por homologação, visto que não há pagamento antecipado do imposto sem prévio exame do fisco, mas, ao contrário disso, a Administração impõe ao contribuinte o valor do crédito a ser recolhido.

Em verdade, ao fixar a base de cálculo com lastro em valor de referência previamente estabelecido, **o fisco busca, de fato, realizar o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos unilateralmente e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação** que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, **presume-se de boa-fé.**” (p. 21)

Ainda, há a inversão do ônus da prova ao contribuinte, pois é onerado a ele a obrigação de apresentar processo administrativo caso discorde do valor aferido pela Municipalidade. O E. STJ compreende que essa atitude “subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois, a toda evidência, resulta em arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo”.

Portanto, a Corte Especial conclui que:

“Em consequência, **presume-se que o valor de mercado daquele específico imóvel corresponde ao valor da transação informado na declaração do contribuinte**, com base no **princípio da boa-fé**, sendo que, reitera-se, **essa presunção pode vir a ser afastada pelo fisco em regular processo administrativo**, desde que observado o procedimento disposto no art. 148 do CTN.” (p.22)

Dessa forma, foram fixadas as seguintes teses no Tema 1.113/STJ:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Logo, tem-se que o Tribunal Especial, acertadamente, determinou a ilegalidade da adoção do VVR e desvinculou o valor venal do IPTU da base de cálculo do ITBI, fixando a presunção de boa-fé da declaração do contribuinte e tornando o valor efetivo da transação como o valor venal para fins de ITBI.

No mais, fez valer o texto do artigo 148 do CTN, cabendo à Municipalidade, caso não concorde com a declaração feita pelo contribuinte, instaurar o processo administrativo de revisão, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

O Fisco da Prefeitura Municipal de São Paulo interpôs Recurso Extraordinário em face do acórdão instaurador do Tema 1.113/STJ, o qual foi negado seguimento por atacar unicamente questões procedimentais do IRDR.

A Municipalidade interpôs Agravo Interno, o qual foi provido para determinar o prosseguimento do Recurso Extraordinário, por expresse requerimento do Supremo Tribunal Federal:

“O STF, por meio de ofício encaminhado a todos os tribunais, **recomendou que, nos feitos representativos de controvérsia, ainda que se vislumbre questão infraconstitucional, o recurso extraordinário seja admitido de forma a permitir o pronunciamento da Suprema Corte sobre a existência, ou não, de matéria constitucional** no caso e, eventualmente, de repercussão geral.

Assim, **diante da relevância da matéria debatida** e considerando que o aresto recorrido foi proferido sob o rito do art. 1.036 e seguintes do

Código de Processo Civil, entende-se ser o caso de remessa do recurso ao Pretório Excelso, na qualidade de representativo de controvérsia.”
(p.3)

O Recurso Extraordinário foi remetido ao E. STF em 18 de novembro de 2022, cadastrado sob o número 1412419/SP. Porém, desde 24 de novembro de 2022, os autos se encontram conclusos ao Exmo. Ministro Presidente da Corte Maior.

Em seguida, veremos os precedentes do Supremo Tribunal Federal para tentar avaliar qual a possível conclusão do RE 1412419/SP.

3.3. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O Recurso Extraordinário nº 1412419/SP não é o único interposto para tratar da base de cálculo do ITBI. O Supremo Tribunal Federal debruçou-se sobre o tema em outros momentos, mas sem a seriedade e paradigmas atualmente existentes.

Em 2017, o Ministro Marco Aurélio, Relator do Recurso Extraordinário nº 1.051.334/SP, arguiu pela impossibilidade de análise de normas infraconstitucionais pela Corte Maior, vez que o E. Tribunal de Justiça de São Paulo, em sede de Apelação, julgou procedente a utilização do valor venal de referência (VVR) para estabelecimento da base de cálculo do ITBI:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA FÁTICA E LEGAL. **O recurso extraordinário não é meio próprio ao revolvimento da prova, também não servindo à interpretação de normas estritamente legais.** HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Descabe a fixação de honorários recursais, previstos no artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015, quando se tratar de extraordinário formalizado em processo cujo rito os exclua. AGRAVO – MULTA – ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. Se o agravo é manifestamente inadmissível ou improcedente, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 4º do artigo 1.021 do Código de

Processo Civil de 2015, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância protelatória.

“Ao contrário do alegado, houve clara manifestação do Colegiado local quanto à análise do tema, considerada a legislação de regência. A apelação foi julgada a partir de interpretação conferida ao Decreto municipal nº 46.228/2005 e à Lei municipal nº 11.154/1991. Ora, somente seria dado concluir de forma diversa a partir do exame das normas infraconstitucionais, inviável nesta estreita via recursal [...] O Tribunal de origem procedeu à apreciação de matéria fática e consignou ser a suposta ofensa à Constituição Federal indireta ou reflexa, não alcançando, portanto, qualquer questão constitucional.

(ARE 1051334 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 03/10/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-270 DIVULG 27-11-2017 PUBLIC 28-11-2017 – g.n.)

Em recentíssimo julgado, de abril de 2023, o Ministro Alexandre de Moraes, Relator da Reclamação Constitucional nº 57.836/SP, apesar de tratar sobre matéria diversa do que a delimitação da base de cálculo do ITBI, menciona tal discussão, ressaltando a possibilidade de arbitramento do valor venal pelo Fisco – pelo menos, até o presente momento:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. APLICAÇÃO INDEVIDA DA TESE FIRMADA NO TEMA 796-RG. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE ESTRITA ADERÊNCIA. RECURSO DE AGRAVO DESPROVIDO. 1. No Tema 796-RG, fixou-se a seguinte tese: “A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.”. 2. Decisão reclamada que não nega a imunidade limitada conforme decisão da CORTE, mas afirma a regularidade da base de cálculo fixada sobre o valor venal do imóvel atribuído pelo Município. Objeto da decisão reclamada que não se identifica com o fundamento de fato do Tema 796-RG. 3. Fixação do valor venal do bem imóvel é atribuição específica da municipalidade, permitida eventual revisão judicial pela parte interessada. Ausência de teratologia da decisão que, de forma geral, aceita a presunção de legitimidade do ato administrativo para o lançamento do tributo,

independentemente da existência de parcela imune que não ensejará lançamento e recolhimento do tributo. 4. Recurso de Agravo a que se nega provimento.

“Em termos objetivos, a discussão havida no mandado de segurança é a fixação da base de cálculo do tributo, analisando a legalidade da tributação da transmissão de bens pelo valor venal fixado pelo Município, e não pelo valor declarado pelos interessados no negócio jurídico para a integralização do capital da pessoa jurídica. Não se trata de discussão estrita a respeito da imunidade constitucional, mas sim da interpretação infraconstitucional do disposto no art. 23, da Lei 9.249/1995.

[...]

Há, portanto, uma questão legal prévia e autônoma em relação a matéria objeto do precedente vinculante, que é a fixação da base de cálculo do ITBI, com base no art. 38 do Código Tributário Nacional. Nestes casos, quando em jogo a fixação da base de cálculo pelo valor venal de bem imóvel por ato administrativo do Município, rejeitando-se a tributação com base no valor declarado pelo contribuinte, há evidente afastamento da matéria discutida em relação à imunidade específica fixada no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, pois a fixação da base de cálculo antecede logicamente a imunidade quanto ao tributo incidente, considerando sua limitação conforme a tese fixada.

[...] **Sendo a fixação do valor venal do bem imóvel atribuição específica da municipalidade, permitida eventual revisão judicial pela parte interessada, não se mostra teratológica a decisão** que, de forma geral, **aceita a presunção de legitimidade do ato administrativo para o lançamento do tributo**, independentemente da existência de parcela imune que não ensejará lançamento e recolhimento do tributo. (págs. 15-18

(Rcl 57836 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 27/03/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-071 DIVULG 03-04-2023 PUBLIC 04-04-2023 – g.n.)

Em sede de Decisão Monocrática, o Ministro Marco Aurélio compreendeu pela paridade entre as bases de cálculo do IPTU e do ITBI, esgarçando ainda mais a jurisprudência da Corte Maior, e reiterou a impossibilidade de análise mais aprofundada do tema por incidência da Súmula 280 do STF³⁴:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – LEGISLAÇÃO LOCAL –
INVIABILIDADE – DESPROVIMENTO DO AGRAVO.

1. Atentem para o decidido na origem. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, confirmou a segurança concedida no Juízo, assentando, observada a legislação de regência, ser a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bem Imóvel – ITBI o valor praticado na aquisição do imóvel. No extraordinário, cujo trânsito busca alcançar, o recorrente alega que a legislação municipal não viola o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, ao contrário do que consignado pelo Tribunal de origem.

2. Colho do acórdão recorrido o seguinte trecho:

Pois bem. Nos termos do artigo 38 do Código Tributário Nacional a base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem.

A Lei Municipal nº 14.256/06 e o Decreto Municipal n. 51.627/2012 modificaram a base de cálculo do ITBI, fixada no artigo 7º da Lei Municipal nº 11.154/91, passando a tomar o valor venal do imóvel tributado como o seu valor de mercado, ou seja, aquele em que tal bem seria negociado à vista, em condições normais mercantis.

A referida legislação municipal determinou à Secretaria Municipal de Finanças a **apuração periódica dos valores venais atualizados dos imóveis paulistanos**, “através de pesquisa e coleta amostral permanente dos preços correntes das transações e das ofertas à venda do mercado imobiliário”.

Logo, **ao deixar ao prévio estabelecimento da base de cálculo ao crivo de um órgão do Poder Executivo (Secretaria Municipal de Finanças), foi de encontro ao princípio da legalidade**, insculpido no

³⁴ Súmula 280/STF: Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário.

artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, pois por intermédio de medida infralegal possibilitou majoração do tributo.

A respeito, destaca-se que o Órgão Especial desta E. Corte acolheu, por maioria de votos, a Arguição de Inconstitucionalidade do Decreto Municipal nº 46.228/05, que igualmente, afrontava o princípio da legalidade tributária:

[...].

No mais, tem-se que o **valor venal do imóvel utilizado tanto para fins de base de cálculo do ITBI quanto para o IPTU deve ser o mesmo**, haja vista considerar-se “valor venal” o valor correspondente ao preço à vista que o imóvel obteria se colocado à venda no mercado imobiliário, sendo este um conceito único, não se justificando a adoção de montantes diversos para os dois impostos.

Portanto, a **base de cálculo do ITBI é o valor venal adotado pela autoridade fazendária, do qual o contribuinte tem prévio conhecimento, ou o valor da transação, prevalecendo o que for maior.**

[...].

Dessa forma, tendo em vista que o compromisso de compra e venda foi celebrado em junho de 2011, a base de cálculo do ITBI deverá ser o valor atualizado da transação posto que superior ao valor venal.

À toda evidência, da leitura do acórdão impugnado mediante o extraordinário depreende-se, a mais não poder, ter o Colegiado de origem julgado a apelação a partir de interpretação conferidas às Leis municipais nº 11.154/91 e nº 14.256/06, assim como ao Decreto municipal nº 51.627/12. Ora, a controvérsia sobre o alcance de norma local não viabiliza, conforme sedimentado pela jurisprudência Verbete nº 280 da Súmula: Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário, o acesso ao Supremo. Está-se diante de caso cujo desfecho fica no âmbito do próprio Tribunal de Justiça.

3. Conheço do agravo e o desprovejo.

(ARE 1100758/SP, Relator(a): MARCO AURÉLIO, julgado em 06/03/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-046 DIVULG 09-03-2018 PUBLIC 12-03-2018 – g.n.)

Depreende-se que o Supremo Tribunal Federal não analisou a base de cálculo do ITBI diretamente, abrangendo entendimentos conflituosos acerca do tema. Então, torna-se pernicioso a previsão de como a Corte Maior decidirá no julgamento do Tema 1.113/STJ, na forma do Recurso Extraordinário nº 1.412.419/SP.

Conclusão

Conforme extensamente explicitado no presente estudo, a base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis gera dissonâncias expressivas no Poder Judiciário, em especial no Tribunal de Justiça de São Paulo.

A discussão reverbera entre três supostos valores venais, termo genericamente utilizado para delimitar a base de cálculo pelo artigo 38 do CTN. O Município de São Paulo entende como válido o Valor Venal de Referência (VVR), por ele arbitrado previamente e disponibilizado ao contribuinte.

Outros Municípios usam o valor venal do IPTU como base de cálculo do ITBI, visando facilitar a fiscalização pela Administração Pública do tributo recolhido.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça, ao fixar o Tema 1.113, assentou o entendimento doutrinário, legal e constitucional sobre o valor venal do imóvel para fins de recolhimento do ITBI, reconhecendo o valor da transação como o correto para sua base de cálculo.

Ainda, desvinculou a base de cálculo do ITBI à do IPTU e ao Valor Venal de Referência, impossibilitando ao Fisco municipal o prévio arbitramento do valor venal, vez que a declaração do contribuinte goza de presunção de boa-fé, somente sendo afastada mediante procedimento administrativo regular, nos termos do artigo 148 do CTN.

O Processo Paradigma, originário do Tema 1.113/STJ, foi remetido ao Supremo Tribunal Federal pela interposição do Recurso Extraordinário nº 1.412.419/SP, o qual encontra-se pendente de julgamento.

Logo, caberá ao STF analisar a constitucionalidade do feito e das teses fixadas no Tema 1.113/STJ, cujas premissas vão de encontro ao disposto pelo CTN em seus artigos 38, 147 e 148 do Código Tributário Nacional.

Portanto, não restam dúvidas quanto à correta determinação do valor da transação declarado pelo contribuinte como base de cálculo do ITBI. Porém, em última instância, está nas mãos da Corte Maior pacificar esse entendimento.

Bibliografia

1. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição, 11ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010;
2. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012;
3. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988;
4. BRASIL, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 27 de outubro de 1966;
5. CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020;
6. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019;
7. CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jazler. **Tributos Municipais em Debate**. 1ª Edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018;
8. DA SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro. **O ITBI no Divã? Efeitos do acórdão proferido no RE 1.937.821 (parte 1)**. Revista Consultor Jurídico, São Paulo, 12 de setembro de 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-set-12/ricardo-almeida-ribeiro-silva-itbi-diva>. Acesso em: 4 de fevereiro de 2023;
9. HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2021;
10. MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/D.2.2009.tde-11112011-114342. Acesso em: 2023-01-10;
11. MARIZ DE OLIVEIRA, R. Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 50, p. 554–568, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2174>. Acesso em: 3 de fevereiro de 2023;
12. PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020;
13. SCAFF, Fernando Facury. **O Debate sobre o Valor Venal como Base de Cálculo do ITBI e do IPTU**. Revista Consultor Jurídico, São Paulo, 12 de dezembro de 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-dez-12/justica-tributaria-valor-venal-base-calculo-itbi-iptu>. Acesso em: 2 de fevereiro de 2023.