



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

GABRIEL SIMÕES GADELHA

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO ONEROSA INTER
VIVOS DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS, BEM
COMO SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS A SUA AQUISIÇÃO, NOS ATOS
RELATIVOS AO CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE
IMÓVEIS**

FORTALEZA
2021

GABRIEL SIMÕES GADELHA

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO ONEROSA INTER VIVOS
DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS, BEM COMO
SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS A SUA AQUISIÇÃO, NOS ATOS RELATIVOS
AO CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do Ceará
como requisito parcial para a obtenção do
grau de Bacharel em Direito. Área de
concentração: Direito Civil e Direito
Tributário

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa
Cintra

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- G12i Gadelha, Gabriel.
A incidência do Imposto sobre Transmissão onerosa inter vivos de Bens Imóveis e de direitos reais sobre imóveis, bem como sobre a cessão de direitos a sua aquisição, nos atos relativos ao contrato de promessa de compra e venda de imóveis / Gabriel Gadelha. – 2021. 90 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2021.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis. 2. Promessa de Compra e Venda de Imóvel. 3. Direito à Aquisição. 4. Direitos Reais Imobiliários. 5. Hipótese de Incidência. I. Título.

GABRIEL SIMÕES GADELHA

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO ONEROSA INTER VIVOS
DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS, BEM COMO
SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS A SUA AQUISIÇÃO, NOS ATOS RELATIVOS
AO CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do Ceará
como requisito parcial para a obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Regoberto Marques de Melo Júnior

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a MSc. Fernanda Cláudia Araújo da Silva

Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me guiar pelo melhor caminho possível, de acordo com a sua infinita sabedoria.

À minha mãe, que sempre me apoiou e me aconselhou a tomar sempre as decisões mais acertadas. Ao meu irmão que, do seu jeito, sabe ser uma presença positiva na minha vida.

Ao meu pai, que, mesmo no céu, intercede por mim e eu por ele, de forma a me abençoar nos caminhos que eu trilho.

À minha avó Amália, que auxiliou muito no financiamento dos meus estudos de nível ginásial e médio, enquanto viva.

Ao meu tio João, que sempre incentivou minha trajetória acadêmica e profissional, tendo me auxiliado todas as vezes que eu precisei de algo que iria contribuir para os meus estudos.

Ao meu tio Carlos, que sempre acreditou em mim e nos meus projetos. Aos demais familiares que, aos seus modos, contribuíram para essa jornada. À minha namorada, que sempre me incentivou quaisquer fossem minhas metas.

Aos meus amigos de curso, os quais, na impossibilidade de serem todos citados, eu saúdo na pessoa do Mikael, o qual contribuiu em muito para a realização deste trabalho, e na pessoa do William Jones, que tem minha gratidão por ter me disponibilizado grande parte do material necessário para a minha pesquisa.

Ao meu orientador, o professor Cintra, o qual permitiu o aperfeiçoamento técnico deste trabalho e teve a paciência e o entusiasmo necessários, a quem agradeço imensamente por ter aceitado a missão (ou o ônus) de me orientar, agindo sempre com muita diligência e agilidade.

Aos demais membros da banca examinadora, professores Regnoberto e Fernanda, que, com suas considerações ao presente trabalho, contribuirão demasiadamente para a minha formação acadêmica, aos quais agradeço muito pela disponibilidade.

E aos que trabalharam comigo no Setor de Atendimento e no 5º Ofício Cível da Defensoria Pública da União e na 21ª Vara Cível do Fórum Clóvis Beviláqua, oportunidades que impulsionaram minha formação profissional e, também, humana.

RESUMO

Este estudo se propõe a analisar, de forma não exaustiva, a relação entre o contrato de promessa de compra e venda de imóveis e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o qual é imposto municipal que pode ser de grande relevância para o orçamento deste ente público, caso promova boa arrecadação e incentivos ao crescimento do setor imobiliário. Pretende-se explicar os principais direitos reais, suas relações com bens imóveis, suas formas de aquisição e a diferenciação entre termos e conceitos que, caso não sejam mais bem explicados, podem levar a uma compreensão errada acerca do tema. Também se analisará a estrutura dos contratos preliminares, seus requisitos e formas e, mais especificamente, o compromisso de compra e venda de bem imóvel, com ênfase no direito do promitente comprador, sua natureza e formas de constituição e de transmissão. O ITBI é estudado a partir da regra-matriz de incidência tributária, a qual permite o aprofundamento nos critérios que formam a norma jurídica tributária, quais sejam, o material, o temporal, o espacial, o pessoal e o quantitativo. Além disso, a relação entre o ITBI e o contrato preliminar referido é analisada à luz do disciplinado na Constituição Federal, na doutrina especializada, nas Leis municipais de Fortaleza/CE e de São Paulo/SP e na jurisprudência nacional, com priorização dos julgados do Tribunal de Justiça do Ceará e sua evolução de entendimento ao longo do tempo do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, o qual uniformizou o tratamento da matéria. Por fim, são feitas considerações finais no sentido de que o ITBI, de acordo com a Constituição Federal, incide na cessão de contratos de promessa de compra e venda de imóveis, pois se trata de cessão do direito à aquisição, independentemente de registro cartorário. Todavia, ressalta-se que o entendimento que deve ser seguido no Poder Judiciário Brasileiro, pois unificado pelo Supremo Tribunal Federal, é o de que não incide o ITBI em compromissos de compra e venda de imóvel, seja na sua celebração, registro ou cessão.

Palavras-chave: Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis. Promessa de Compra e Venda de Imóvel. Direito à Aquisição. Direitos Reais Imobiliários. Hipótese de Incidência.

ABSTRACT

This study proposes to analyze, in a non-exhaustive way, the relationship between the pre-contract agreement of immovable property and the Immovable Property Transfer Tax (ITBI), which is a municipal tax that can be of great relevance to the budget of this public entity, in case it promotes good revenue and incentives for the growth of the real estate sector. It is intended to explain the main real property rights, their relationship with immovable property, their forms of acquisition, and the differentiation between terms and concepts that, if not better explained, can lead to a wrong understanding of the subject. It will also analyze the structure of preliminary contracts, their requirements and forms, and, more specifically, the commitment to purchase and sell immovable property, with emphasis on the prospective buyer's right, its nature, and forms of constitution and transmission. ITBI is studied based on the main tax incidence rule, which allows for a more in-depth look at the criteria that make up the tax legal norm, namely, material, temporal, spatial, personal, and quantitative. In addition, the relationship between the ITBI and the aforementioned preliminary contract is analyzed in the light of the provisions of the Federal Constitution, specialized doctrine, municipal laws of Fortaleza/CE and São Paulo/SP, and national jurisprudence prioritizing the judgments of the Ceará Court of Justice and its evolution of understanding over time of the understanding of the Federal Supreme Court on the matter, which standardized the treatment of the matter. Finally, final considerations are made in the sense that ITBI, in accordance with the Federal Constitution, focuses on the assignment of promissory purchase and sale contracts of immovable property, as it is the assignment of the right to purchase, regardless of notary registration. However, it is noteworthy that the understanding that must be followed by the Brazilian Judiciary, as it is unified by the Supreme Court, is that ITBI does not apply to property purchase and sale commitments, whether in their contract signature, registration, or assignment.

Keywords: Immovable Property Transfer Tax. Pre-contract Agreement of Immovable Property. Acquisition Right. Real Property Rights. Incidence Hypothesis.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
arts.	Artigos
CE	Ceará
CC	Código Civil
CC/02	Código Civil de 2002
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
Dr.	Doutor
etc.	<i>Et Cetera</i>
IR	Imposto de Renda
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana
ITR	Imposto sobre a propriedade Territorial Rural
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LC	Lei Complementar
MSc.	<i>Master of Science</i> — Mestre
Prof.	Professor
Prof. ^a	Professora
SP	São Paulo
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TJCE	Tribunal de Justiça do Estado do Ceará
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
UFC	Universidade Federal do Ceará

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DOS DIREITOS REAIS IMOBILIÁRIOS: CONCEITO E FORMAS DE AQUISIÇÃO	14
2.1 Aspectos gerais, conceituação e enumeração dos direitos reais	14
2.2 Classificação dos bens quanto à mobilidade.....	15
2.3 Propriedade: conceito e características	16
2.4 Propriedade imóvel: formas de aquisição	18
2.5 Outros direitos reais imobiliários: conceito e formas de aquisição.....	23
2.6 Da superfície.....	24
2.7 Das servidões.....	25
2.8 Do usufruto.....	26
2.9 Do uso	27
2.10 Da habitação.....	27
2.11 Da concessão de uso especial para fins de moradia	27
2.12 Da concessão de direito real de uso	28
2.13 Da laje	29
2.14 Da enfiteuse.....	29
2.15 Da hipoteca e da anticrese	30
3 DO CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL E DO DIREITO REAL À AQUISIÇÃO DO IMÓVEL	31
3.1 Contrato: conceito	31
3.2 Contrato: elementos	33
3.3 Contrato preliminar: aspectos gerais.....	34
3.4 Contrato preliminar: da promessa de compra e venda de imóvel não registrada.....	36
3.5 Promessa de compra e venda de imóvel registrada: direito real do promitente comprador.....	38

4 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS – ITBI	41
4.1 Norma de incidência tributária.....	41
4.2 Aspectos gerais	43
4.3 Critério material.....	46
4.4 Critério temporal	53
4.5 Critério espacial	55
4.6 Critério pessoal.....	56
4.7 Critério quantitativo	58
5 RELAÇÃO ENTRE O ITBI E O CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS.....	65
5.1 Incidência na promessa de compra e venda à luz da Constituição Federal de 1988 e da doutrina nacional.....	65
5.2 Incidência na promessa de compra e venda de acordo com a legislação paulistana e fortalezense e aspectos gerais do ITBI nestas Leis	71
5.3 Incidência na promessa de compra e venda na visão da jurisprudência nacional (TJCE e STF)	77
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	83
REFERÊNCIAS.....	86

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Transmissão entre vivos de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos, assim como a cessão de direitos a sua aquisição é um tributo municipal que, sucintamente, busca cobrar do particular um valor para o financiamento do Estado com base no valor de imóveis ou de direitos sobre imóveis transmitidos ou cedidos em negócios jurídicos imobiliários.

Este é um dos três impostos de competência exclusiva dos municípios, o qual possui sede constitucional, motivo pelo qual de extrema importância o seu estudo, feito de forma a evitar abusos por parte do Fisco ou do contribuinte, de forma a que possa ele ser cobrado da forma mais próxima com o que nos indica a Constituição Federal, garantindo a máxima efetividade dos seus preceitos fundamentais.

O ITBI, se arrecadado de forma adequada e ocorrendo investimentos públicos e privados em expansão imobiliária, pode ser fonte de receitas consideráveis para o município, principalmente os situados no interior dos estados. Em Atibaia, município situado no estado de São Paulo, de acordo com notícia publicada no portal de notícias G1 (2021, s. p.), neste ano (2021), em apenas 100 dias, foram arrecadados R\$ 7.882.819,62 com o ITBI, valor muito superior aos anos anteriores e que pode ocasionar melhoria em serviços públicos municipais, caso utilizado da melhor forma, ocasionando o retorno indireto do tributo para o contribuinte, o qual se beneficiará do resultado financeiro deste.

No município de Fortaleza, capital do estado do Ceará, também possui relevância prática o ITBI, tanto que, em decorrência de débitos envolvendo este tributo, ele foi incluído, de acordo com notícia publicada no jornal OPOVO Online (2021, s. p., grifo do autor), no “Programa de Recuperação de Créditos Tributários e Não Tributários, chamado de **Refis-Covid**, que faz parte do Pacote de Socorro Fiscal prometido.”

O presente trabalho se propõe a analisar a incidência do Imposto sobre Transmissão entre vivos de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos, assim como a cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) nos contratos de promessa de compra e venda de imóveis.

Para a consecução deste desiderato, inicialmente é necessário averiguar quais são os direitos reais que se referem a imóveis, como é possível adquiri-los e

transmiti-los, além de suas principais características. A necessidade deste estudo é evidenciada quando se percebe que o ITBI somente incide sobre transmissões entre pessoas vivas e de forma onerosa. Por isso, faz-se mister verificar as transmissões entre vivos e as que se dão em decorrência do falecimento do titular de algum direito real, assim como o modo e a forma que se deve utilizar para transmitir estes direitos entre vivos. Ainda, com a análise dos direitos reais, é possível averiguar quais direitos podem ser transmitidos de uma forma ou de outra, quais não podem ou só podem de forma específicas, quais não admitem forma onerosa, dentre outros aspectos que influem diretamente em saber se, no caso, irá ocorrer ou não a incidência do ITBI.

Outrossim, é de fundamental importância diferenciar os significados das palavras transmitir, ceder e instituir, pois são as materialidades mais usadas pelas leis ao tratar da hipótese de incidência do imposto estudado.

Doravante, far-se-á uma análise mais detalhada acerca, especificamente, do direito real à aquisição de imóveis, pois, neste âmbito, existe grande celeuma doutrinária, jurisprudencial e legal, sendo constatado um dissenso nacional acerca da relação entre este direito e o ITBI, pois que este, de acordo com a Constituição Federal, incide na cessão de direitos a aquisição. Desse modo, urge que se verifiquem todos os principais aspectos da elaboração e dos efeitos do contrato de promessa de compra e venda, que é o pacto que dá origem ao direito à aquisição.

Propõe-se a fazer, também, estudo de aspectos gerais acerca do ITBI, de forma a se preparar para a análise específica da relação deste imposto com o compromisso de compra e venda de imóveis. Nesse diapasão, é de bom alvitre fazer uso da regra-matriz de incidência tributária, a qual será explicada quanto aos seus aspectos necessários à melhor compreensão do tema. Assim, tentará este estudo responder a diversas perguntas sobre o ITBI, como em que situações se gera o dever de pagar o tributo, quem deve pagar, a quem se deve pagar, quando considera-se que deve ser pago, onde deve ocorrer a situação para que seja ele devido e quanto deve ser o valor do pagamento para que ocorra a extinção total do crédito tributário.

Finalmente, são estudadas as principais controvérsias sobre a incidência do ITBI na promessa de compra e venda, se ocorre na celebração do contrato, na sua transmissão, no seu registro, se depende ou não de registro e, inclusive, se não ocorre a incidência do tributo em todos os casos que tratam do compromisso de compra e venda de imóvel.

O tema é abordado do ponto de vista da Constituição Federal, da doutrina tributarista, da legislação municipal de algumas localidades, da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará e, também, do Supremo Tribunal Federal, o qual, ressalte-se, uniformizou o entendimento acerca do assunto no âmbito do Poder Judiciário Brasileiro.

Será feito esforço no sentido de tratar o tema com o rigor técnico que ele merece, visto que há escassez de material doutrinário produzido que analise este assunto de forma aprofundada, com explicação dos termos necessários à compreensão do abordado e utilização dos institutos afins com exatidão.

Além da falta de grande quantidade de estudos aprofundados neste assunto, também se revela como fator de relevância para esta temática o fato de que as aquisições de imóveis, como da primeira moradia de uma pessoa, é, muitas vezes, feita por meio de promessa de compra e venda, pois este contrato, diferentemente do contrato definitivo de compra e venda, não exige a forma obrigatória de escritura pública feita por tabelião em cartório de notas para que tenha validade, podendo ser feita por qualquer pessoa em instrumento particular, o que reduz a burocracia e o formalismo que há nos negócios imobiliários.

2 DOS DIREITOS REAIS IMOBILIÁRIOS: CONCEITO E FORMAS DE AQUISIÇÃO

2.1 Aspectos gerais, conceituação e enumeração dos direitos reais

Os direitos reais estão enumerados no art. 1.225 da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002¹, de Brasil (2002, grifo do autor) da seguinte forma:

Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade;

II - a superfície;

III - as servidões;

IV - o usufruto;

V - o uso;

VI - a habitação;

VII - o direito do promitente comprador do imóvel;

VIII - o penhor;

IX - a hipoteca;

X - a anticrese.

XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; ([Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007](#))

XII - a concessão de direito real de uso; e ([Redação dada pela Lei nº 13.465, de 2017](#))

XIII - a laje. ([Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017](#))

O rol é considerado taxativo por muitos, mas, em verdade, é apenas exemplificativo. O que se observa é que os direitos reais devem estar previstos em Lei, não podendo resultar de atos infralegais ou da vontade das partes. Dessa forma, não significa que apenas os registrados no dispositivo legal supratranscrito são direitos reais, mas pode haver outros em legislação extravagante ou em outros dispositivos do Código Civil Brasileiro (GONÇALVES, 2020b, p. 203).

Denota-se que o texto legal nada mais faz que não a mera enumeração dos principais direitos reais, sem, todavia, conceituar o que seria o instituto. Para tanto, é de bom alvitre considerar o ensinamento de Carlos Roberto Gonçalves (GONÇALVES, 2020b, p. 204, grifo do autor) acerca do conceito de direitos reais:

As expressões *jus in re* e *jus ad rem* são empregadas para distinguir os direitos reais dos pessoais. O vocábulo *reais*, como já foi dito, deriva de *res*, rei, que significa coisa. Segundo a concepção clássica, o *direito real* consiste no poder jurídico, direto e imediato do titular sobre a coisa, com exclusividade e contra todos. No polo passivo, incluem-se os membros da coletividade, pois todos devem abster-se de qualquer atitude que possa turbar o direito do

¹ Lei que institui o Código Civil Brasileiro de 2002.

titular. No instante em que alguém viola esse dever, o sujeito passivo, que era indeterminado, torna-se determinado.

Com o fito de melhor elucidar a questão, obtempera Flávio Tartuce (TARTUCE, 2019d, p. 30):

A partir das lições dos doutrinadores clássicos e contemporâneos aqui utilizados como referência, pode-se conceituar os Direitos Reais como sendo as relações jurídicas estabelecidas entre pessoas e coisas determinadas ou determináveis, tendo como fundamento principal o conceito de propriedade, seja ela plena ou restrita. A diferença substancial em relação ao Direito das Coisas é que este constitui um ramo do Direito Civil, um campo metodológico. Já os Direitos Reais constituem as relações jurídicas em si, em cunho subjetivo.

Dessa forma, verifica-se que os direitos reais constituem uma relação jurídica estabelecida por força de Lei, entre um sujeito ativo, titular do direito real, e um sujeito passivo indeterminado, mas determinável, em relação a um objeto, que consiste em um bem móvel ou imóvel.

O direito do sujeito ativo é exercido em face do sujeito passivo inicialmente de forma difusa, porquanto este seria toda a coletividade, a qual deve respeitar o direito real do titular. Mas, pode ser exercido de forma concreta quando ocorre a violação do direito real, momento no qual surge um sujeito passivo determinado, que é o autor da violação, em face de quem será exigido o cumprimento de uma obrigação de dar, fazer ou não fazer, podendo ser exigido que ele devolva o objeto do direito real, em caso de móvel, saia dele, em caso de imóvel, ou que não perturbe o gozo e fruição do sujeito ativo, o que é chamado de tutela inibitória, presente quando da ameaça de turbação ou esbulho.

2.2 Classificação dos bens quanto à mobilidade

Para que se possa compreender melhor os direitos reais, necessário entender, antes, o seu objeto, qual seja, os bens móveis e imóveis. A conceituação e diferenciação é crucial, pois que o objeto deste trabalho científico é estudar tributo que se relaciona intimamente com direitos reais imobiliários. Logo, faz-se mister entender o que seria o objeto deste direito que é ligado ao imposto municipal em questão, ou seja, o que são os bens imóveis.

Com a finalidade de permitir a consecução deste desiderato, o Código Civil Brasileiro, nos seus arts. 78 a 84, fixa as diretrizes desta importante diferenciação. (BRASIL, 2002).

Nesse âmbito, bens imóveis são os que não podem ser retirados de um local e colocados em outro sem que isso importe em sua perda total ou parcial. São subclassificados em imóveis por natureza, que são o solo e tudo que a ele se incorporar de forma natural, como o subsolo, o espaço aéreo, as plantas que nascem espontaneamente, dunas, dentre outros. Imóveis por acessão física artificial são os que o homem incorpora definitivamente ao solo, como as construções e plantações feitas por ele. Não perdem a qualidade de bem imóvel os as edificações separadas temporariamente do solo, para serem transportadas à outro lugar e o material separado de um prédio, mas que será recolocado nele. Além destes, há os imóveis por expressa disposição de Lei, que são o direito à sucessão aberta, os direitos reais imobiliários e as ações que os assegurem (TARTUCE, 2019a, p. 455).

Os móveis são os que podem ser transportados de um local ao outro sem sofrerem grandes deteriorações. São subclassificados em bens móveis por natureza, que são os que podem ser movidos por força própria ou externa. Quando se movem naturalmente, são chamados de semoventes. Os materiais de construção, antes de serem empregados, são bens móveis. Há os móveis por antecipação, que são os que eram imóveis, mas que foram retirados do seu estado de imobilização, como o material decorrente de construção demolida ou de vegetação retirada do solo. Além destes, existem os móveis por força de Lei, que são as formas de energia, como a eólica, os direitos reais mobiliários e as ações que os asseguram e os direitos pessoais patrimoniais, assim como suas respectivas ações. (BRASIL, 2002).

2.3 Propriedade: conceito e características

A propriedade é o mais importante direito real, sendo o que concede maiores poderes ao seu titular. O sujeito ativo que possui a chamada propriedade plena é capaz de usar, gozar, dispor e reaver a coisa. Usar é dar a destinação que quiser à coisa, como para diversão, lazer, trabalho ou moradia. Gozar significa fruir, que é a capacidade de retirar frutos, ou seja, colher plantações que tenha feito, receber os aluguéis do bem locado, receber a renda proveniente de investimento financeiro realizado, dentre outras formas de fruição. Dispor é o poder de entregar a

coisa totalmente ou parcialmente a terceiros, como dar a posse direta para arrendatário, locatário ou comodatário, dar um usufruto, dentre outros, ou até mesmo alienar o bem, transferindo todos os seus poderes para terceiro. Por fim, reaver é o poder de reivindicar a coisa de pessoa que esteja com ela de forma indevida, por meio, principalmente, da ação chamada de petítória. A propriedade pode recair sob bens móveis e imóveis.

Quando falta algum dos poderes citados acima, diz-se que o titular do direito possui a propriedade limitada, o que ocorre, normalmente, quando há a constituição de outros direitos reais sob o mesmo bem, ocorrendo a transferência de alguns dos poderes inerentes à propriedade para o titular deste outro direito real, ou quando a posse direta do bem é cedida a terceiro, o que pode ser feito de forma gratuita ou onerosa.

Conforme Carlos Roberto Gonçalves (2020b, p. 211, grifo do autor), adotando um pensamento mais clássico e legalista, mas não menos importante:

Considerando-se apenas os seus elementos essenciais, enunciados no art. 1.228 retrotranscrito, pode-se *definir* o direito de propriedade como o poder jurídico atribuído a uma pessoa de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, em sua plenitude e dentro dos limites estabelecidos na lei, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha.

Seguindo outra linha de raciocínio, mais preocupada com a observância da Constituição Federal e com a doutrina mais moderna, assevera Flávio Tartuce (2019d, p. 191):

A partir de todas essas construções, de ontem e de hoje, este autor igualmente procurará definir a propriedade. Assim, a propriedade é o direito que alguém possui em relação a um bem determinado. Trata-se de um direito fundamental, protegido no art. 5.º, inc. XXII, da Constituição Federal, mas que deve sempre atender a uma função social, em prol de toda a coletividade. A propriedade é preenchida a partir dos atributos que constam do Código Civil de 2002 (art. 1.228), sem perder de vista outros direitos, sobretudo aqueles com substrato constitucional.

Ressaltando o domínio, Álvaro Villaça Azevedo (2019, p. 68, grifo do autor):

O direito de propriedade apresenta-se com sentido amplo, englobando o poder de seu titular sobre os bens materiais, corpóreos, e os imateriais, incorpóreos. Quando o direito de propriedade objetiva bens materiais, ou corpóreos, ele se denomina domínio, derivado de *domare*, que significa sujeitar, dominar, que é poder exercido pelo dono ou *dominus*.

Conceituada a propriedade, passa-se à análise de como se dá a sua aquisição.

2.4 Propriedade imóvel: formas de aquisição

Antes de dar início ao estudo referente aos modos de aquisição da propriedade real imobiliária, precisa-se informar que não serão estudadas as formas de aquisição da propriedade móvel e, da mesma forma, de outros direitos reais que recaiam sob bens móveis, porquanto o imposto que se analisará posteriormente (ITBI) só possui relação com bens imóveis, havendo outros que possuem relação com móveis (como o ICMS, por exemplo).

Primeiramente, é fundamental ressaltar que as formas de aquisição da propriedade, assim como de outros direitos reais, podem se classificar como de aquisição originária ou derivada.

A aquisição originária se dá quando o proprietário do bem o adquiriu de forma primária, ou seja, sem que haja um proprietário anterior, ou quando este não tenha consentido com a aquisição por aquele, como na usucapião, situação na qual o novo proprietário toma a coisa para si, originariamente. Em contrapartida, a aquisição derivada ocorre quando o proprietário do bem o transfere para outra pessoa, por ato de expressa manifestação de vontade, desse modo o direito real do novo proprietário só existe em decorrência do ato do anterior, classificando-se, por conseguinte, como derivada (GONÇALVES, 2020b, p. 235).

As formas de aquisição da propriedade de bem imóvel são a usucapião, o registro do título, a acessão e o direito hereditário (GONÇALVES, 2020b, p. 235; TARTUCE, 2019d, p. 265).

Nesse contexto, a propriedade imobiliária pode ser adquirida pela usucapião, forma de aquisição originária e, por conseguinte, gratuita, não havendo contraprestação por causa da própria natureza da aquisição, que não se relaciona com o direito real anterior e nem com seu anterior titular, constituindo direito novo, nascido quando do cumprimento dos requisitos legais.

Esta forma também pode ser chamada de prescrição aquisitiva, pois que, decorrido o prazo legal e presentes os demais pressupostos, adquirir-se-á a propriedade plena do bem imóvel, com todos os poderes a ela inerentes.

Não se tecerá maior profundidade de comentário e análise minudenciosa acerca de todos os elementos necessários para a usucapião e de todas as controvérsias em torno deles, visto que foge ao tema deste trabalho.

Como formas de usucapião, tem-se a extraordinária, que depende do prazo de quinze anos de posse mansa e pacífica e prescinde de boa-fé e justo título, podendo ser reduzido para dez anos caso o possuidor more no imóvel ou nele realiza obra ou serviço produtivo. A usucapião ordinária depende do prazo de dez anos de posse mansa e pacífica e não prescinde de justo título e boa-fé, podendo ser reduzido o prazo para cinco anos se o imóvel foi adquirido de forma onerosa, com registro cartorário efetivado e, após, cancelado, tendo os possuidores morado no imóvel ou feito investimentos relevantes. A usucapião especial rural depende da posse mansa e pacífica por cinco anos de imóvel em área rural não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva e nela residindo, sem ser o possuidor proprietário de outro imóvel. A usucapião especial urbana depende da posse mansa e pacífica de imóvel em área urbana não superior a duzentos e cinquenta metros quadrados, utilizando-o para sua moradia, sem ser o possuidor proprietário de outro imóvel. A usucapião urbana coletiva depende da posse mansa e pacífica de área urbana, não podendo a divisão do total da área dividido pelo total de possuidores ser superior a duzentos e cinquenta metros quadrados, não podendo os possuidores serem proprietários de outros imóveis. A usucapião familiar depende da posse mansa e pacífica de área urbana de até duzentos e cinquenta metros quadrados, por dois anos, utilizando-a para moradia e não sendo proprietário de outro imóvel, desde que o bem em questão seja uma propriedade que dividia com ex-cônjuge ou ex-companheiro que abandonou o lar. A usucapião indígena depende da posse, por índio, de trecho de terra inferior a cinquenta hectares por dez anos. A usucapião extrajudicial depende dos mesmos requisitos das anteriores, mas é processada no cartório de registro de imóveis, e não em processo judicial (GONÇALVES, 2020b, p. 240).

Prosseguindo, outra forma de aquisição da propriedade imobiliária é pelo registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis. Dessa forma, não basta a mera tradição² do bem com intenção de transferir o direito real para se adquirir a propriedade, como se dá em relação aos móveis.

² A aquisição do domínio de bem móvel só ocorrerá se lhe seguir a tradição. Esta consiste, portanto, *na entrega da coisa do alienante ao adquirente, com a intenção de lhe transferir o domínio, em complementação do contrato.* (GONÇALVES, 2020b, p. 306, grifo do autor).

Nesse âmbito, o registro do título é forma de aquisição derivada, podendo ser onerosa, quando decorrente, por exemplo, de contrato de compra e venda, ou gratuita, quando decorre, normalmente, de doação. A propriedade do adquirente advém de ato de vontade do alienante, sem o qual não seria possível a aquisição do direito real em questão por esta forma.

O registro é também chamado de tradição solene, sendo ato indispensável para o fim que se almeja, haja vista que, sem a realização deste ato, embora haja contrato devidamente assinado e quitado, além de já ter havido eventual tradição do bem, a propriedade permanece sob a titularidade do alienante, tendo o adquirente apenas a posse do bem.

Para se realizar o registro, deve-se apresentar ao cartório o título translativo válido. Para a validade do negócio jurídico, necessário que apresente forma prescrita ou não defesa em Lei, conforme o art. 104, III, do Código Civil de 2002. De acordo com o art. 108 deste diploma legal, quando se tratar de imóveis com valor superior a trinta vezes o salário-mínimo, é essencial que o título que pretenda criar, transmitir ou alterar quaisquer direitos reais sobre ele seja feito sob a forma de escritura pública, sendo esta da substância do ato. Caso se trate de imóvel com valor menor, poderá ser adotada outra forma, como o instrumento particular. (TARTUCE, 2019d, p. 356).

Portanto, além da solenidade do registro do título translativo, que é o ato que efetivamente transfere a propriedade, urge que o título observe a forma prescrita em Lei, ou seja, que seja via escritura pública caso o valor supere o legalmente estabelecido.

Acerca do tema, veja-se os apontamentos de Flávio Tartuce (2019a, p. 570, grifo do autor):

Por cautela, nunca é demais lembrar que não se pode confundir a escritura pública com o registro. A primeira representa o próprio contrato de compra e venda, que pode ser celebrado em qualquer Tabelionato de Notas do País, não importando o local do imóvel. Por outra via, o registro gera a aquisição da propriedade imóvel, devendo ocorrer, necessariamente, no Cartório de Registro de Imóveis do local em que o bem estiver situado. Além disso, a escritura pública, sendo forma, está no plano da validade do negócio jurídico; o registro imobiliário está no plano de sua eficácia. Os degraus da *Escada Pontiana* são distintos.

Outra forma de aquisição da propriedade imóvel é a acessão, a qual pode ser natural ou industrial. A acessão ocorre quando um bem, chamado de acessório, é incorporado a outro, chamado de principal, por motivo natural ou artificial, ocorrendo,

assim, a junção de ambos, de forma a que haja apenas um bem imóvel, cuja propriedade é do titular do bem principal. O antigo proprietário do bem acessório pode exigir indenização do titular do bem principal pela perda de seu direito real, nos casos em que a Lei assim permite.

A acessão é forma de aquisição originária da propriedade imobiliária, podendo se dar a título gratuito ou oneroso, será desta forma quando o adquirente por acessão tiver que indenizar o que perdeu sua propriedade, e daquela forma quando o bem acessório não tinha proprietário, quando este não busca sua indenização ou quando não possui direito a esta.

Os tipos de aquisição por acessão são os naturais, quando ocorre por força da natureza, ou industriais, quando o fenômeno é evidenciado em decorrência de atitude do homem. Os naturais são a formação de ilhas, a aluvião, a avulsão e o abandono de álveo. As industriais são as plantações e as construções.

Para melhor entender o instituto em análise, explica Flávio Tartuce (2019d, p. 266) que “as acessões, conforme o art. 1.248 do CC/2002, constituem o modo originário de aquisição da propriedade imóvel em virtude do qual passa a pertencer ao proprietário tudo aquilo que foi incorporado de forma natural ou artificial.”

No mesmo sentido, segundo Carlos Roberto Gonçalves (2020b, p. 295, grifo do autor):

Acessão é, pois, modo de aquisição da propriedade, criado por lei, em virtude do qual tudo o que se incorpora a um bem fica pertencendo ao seu proprietário. [...]

*Em todas as suas formas, a acessão depende do concurso de dois requisitos: a) a conjunção entre duas coisas, até então separadas; b) o caráter acessório de uma dessas coisas, em confronto com a outra. Na acessão predomina, com efeito, o princípio segundo o qual a coisa acessória segue a principal (*accessorium sequitur suum principale*). A coisa acedida é a principal, a coisa acedente, a acessória.*

Para o presente estudo, basta conhecer e entender as características da acessão já analisadas, a fim de poder se verificar, posteriormente, se, mediante a ocorrência de uma acessão, haverá a incidência do ITBI.

Por fim, a última forma de aquisição da propriedade imobiliária é o direito hereditário. Com a morte do autor da herança, considera-se aberta a sucessão e, de imediato, ocorre a transferência do direito real de propriedade aos herdeiros e legatários. Neste caso, os atos de registro lavrados após a realização do processo de inventário são meramente declaratórios, porquanto a propriedade já havia sido

previamente transmitida, o que ocorreu, conforme dito, no exato momento do falecimento, o que configura, portanto, forma de aquisição do direito real imobiliário diferente das demais já estudadas.

Acerca do tema, leciona Flávio Tartuce (2019d, p. 361, grifo do autor) que “isso não significa dizer que a partilha dos bens não deva ser registrada no Registro de Imóveis, mas que não se debate mais qual é o exato momento de transmissão da propriedade, o que se dá com a morte do *de cuius* e não com o registro.”

Este é considerada um modo de aquisição derivado, pois que, apesar de não ser em virtude de ato de vontade, decorre do direito de propriedade do *de cuius*³. Vale ressaltar que a transmissão via direito hereditário pode decorrer de ato de vontade, no caso pelo ato de última manifestação da vontade, qual seja, o testamento.

Ademais, repise-se que o direito à sucessão aberta é um bem imóvel por expressa disposição legal, independentemente de haver ou não algum imóvel como bem integrante da herança. Ou seja, mantém-se a qualidade de bem imóvel mesmo que a herança seja constituída apenas de bens móveis, inclusive incorpóreos.

Sintetizando o tema, aduz Carlos Roberto Gonçalves (2020b, p. 235, grifo do autor):

*O direito hereditário é, também, modo de aquisição da propriedade imóvel porque, “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” (CC, art. 1.784). O inventário será feito em função do princípio da continuidade do registro de imóveis, para que o herdeiro ali figure como titular do direito de propriedade. Todavia a aquisição desse direito dá-se simplesmente em razão do falecimento do *de cuius*, quando então se considera aberta a sucessão (princípio da *saisine*, segundo o qual o próprio morto transmite ao sucessor o domínio e a posse da herança: *le mort saisit le vif*).*

É importante destacar que a renúncia de herança pode ser abdicativa, quando se considera que o renunciante sequer chegou a herdar, ou translativa, que, em verdade, é uma aceitação de herança seguida de cessão do direito à sucessão aberta, que pode ocorrer de forma gratuita ou onerosa, a qual não é forma de aquisição da propriedade por direito hereditário, mas pelo registro do título. Isto porque, em se tratando de cessão de direitos, o cedente adquiriu os direitos cedidos via sucessão hereditária, mas o cessionário o adquire por ato de vontade do herdeiro, observada a forma prescrita ou não defesa em Lei e a necessidade de registro do

³ A pessoa física falecida.

título translativo em cartório para a efetivação da transmissão do direito real à herança ou ao quinhão hereditário (TARTUCE, 2019e, p. 146).

Para finalizar este tópico, far-se-á breve comentário acerca da desapropriação, também conhecida como alienação compulsória.

Este instituto de direito público configura uma forma de aquisição tida como originária da propriedade, decorrente de ato do Estado, realizado após respeitadas todas as formalidades legais e requisitos legalmente estabelecidos, mediante o qual o Poder Público toma para si a propriedade de uma pessoa sem a necessidade de obter o seu consentimento. De modo geral, depende de prévia indenização em dinheiro, mas, em casos excepcionados pela Constituição Federal, a indenização pode ser posterior e com outras formas de pagamento. Assim, se consubstancia em ato oneroso e que deve ser, ao final, levado a registro, apesar de este ser meramente declaratório. Dessa forma, não ocorre a transmissão do direito, mas a sua aquisição originária pelo Estado. (AZEVEDO, 2019, p. 113).

Esclarece Carlos Roberto Gonçalves (2020b, p. 315):

Em realidade, a desapropriação constitui um modo de transferência compulsória, forçada, da propriedade, do domínio particular ou do domínio de outra entidade pública de grau inferior, para a Administração Pública ou seus concessionários. Representa, sem dúvida, uma limitação ao direito de propriedade, baseada porém na ideia da prevalência do interesse social sobre o individual.

Além disso, há também a expropriação, prevista no art. 243 da Constituição Federal, de Brasil (1988), que é outra forma de aquisição originária da propriedade em virtude de ato da União que toma para si o domínio da coisa, caso esta esteja sendo usada para o cultivo ilegal de plantas psicotrópicas, para outra finalidade, mas mediante trabalho escravo, ou em caso de apreensão decorrente de tráfico de drogas. Neste caso, não há pagamento de indenização, logo a aquisição é gratuita.

2.5 Outros direitos reais imobiliários: conceito e formas de aquisição

Além da propriedade, direito real de maior relevo e regulamentação, há outros que também podem recair sobre bens imóveis e que, portanto, merecem ser referidos. São eles a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, a hipoteca, a anticrese, a concessão de uso especial para fins de moradia, a concessão

de direito real de uso, a laje e a enfiteuse. O direito do promitente comprador do imóvel será estudado no próximo capítulo.

Primeiramente, cumpre explicar que, conforme estabelece o art. 1.225 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002), todos os direitos reais imobiliários, e não apenas a propriedade, só se adquirem pelo registro em Cartório de Registro de Imóveis do título que o constitui ou o transmite, salvo as ressalvas feitas pela Lei (acessão, direito hereditário, usucapião e desapropriação). Note-se que o CC faz diferenciação entre a aquisição do direito constituído ou transmitido, o que significa que há formas de aquisição pela constituição primária do direito e pela transmissão do direito já anteriormente constituído.

2.6 Da superfície

A superfície é o direito de construir ou plantar em terreno de outrem, por tempo determinado. O superficiário adquire a fruição da coisa, mantendo o proprietário os demais poderes inerentes ao seu direito real. O direito real de superfície nasce com o registro em Cartório de Registro de Imóveis do título translativo que concedeu o direito de plantar ou construir, o qual deve possuir a forma de escritura pública, obrigatoriamente, conforme o art. 1.369 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002).

O direito de superfície não é transmitido do proprietário ao superficiário. O proprietário possui o direito de propriedade e, ao conceder o direito de outrem plantar e construir em sua propriedade, observando a forma e solenidade exigida, nasce o direito de superfície, ou seja, ele é constituído, de titularidade primária do superficiário.

Após a aquisição do direito de superfície, este pode ser transmitido a terceiros, de forma originária ou derivada. Pode ocorrer a aquisição por terceiro de forma originária por apenas alguns tipos de usucapião⁴. A aquisição derivada pode se

⁴ A maior dificuldade, que praticamente inviabiliza a sua ocorrência, concerne à usucapião extraordinária, uma vez que, se determinada pessoa exerce a posse de certa edificação com o *animus rem sibi habendi*, desde que satisfeitos os demais requisitos da usucapião adquirirá necessariamente o domínio do trato de terra sobre o qual assenta dita edificação, tornando-se, dessa maneira, proprietário do todo, não se caracterizando logicamente uma propriedade separada, superficiária, mantida sobre o solo de outrem. Pode, no entanto, dar-se a aquisição do aludido direito pela usucapião ordinária, na hipótese, por exemplo, de sua concessão ter sido feita anteriormente a *non domino*. Nesse caso, o concessionário adquire o direito de superfície contra o senhor do solo, desde que haja conservado a posse na qualidade de superficiário pelo tempo necessário, demonstrando ser portador de boa-fé. Menciona-se também a possibilidade de se configurar a usucapião quando a concessão do direito de construir foi feita por *instrumento*

dar por direito hereditário, porquanto aos herdeiros é transmitida a titularidade da superfície, e por registro de título, forma pela qual o superficiário cede a terceiro o seu direito real, de forma gratuita ou onerosa (GONÇALVES, 2020b, p. 437).

2.7 Das servidões

A servidão predial é o direito real imobiliário consistente no poder de um prédio, de determinado proprietário e chamado de dominante, usar parte de outro, de diferente proprietário e chamado de serviente, para conseguir determinada utilidade, conforme o art. 1.378 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002).

Este instituto pode se configurar de maneiras por demais variadas⁵, sendo a mais comum a de passagem. Ela pode se constituir pelo registro do título em Cartório de Registro de Imóveis, sendo o título instrumento assinado por ambos os proprietários ou testamento produzido pelo proprietário do prédio serviente; pela usucapião, com a ressalva de que, sendo na modalidade extraordinária, o prazo é aumentado de quinze para vinte anos; pela sentença da ação de divisão de condomínio, em favor de algum imóvel resultante da divisão que fique desfavorecido, como, por exemplo, encravado; e pela destinação do proprietário, quando o proprietário de dois prédios vizinhos institui servidão visível e facilmente constatável de um sobre o outro e, posteriormente, um dos prédios é adquirido por outra pessoa, a qual terá o direito de usufruir da servidão, caso seja proprietária do prédio dominante, ou o dever de tolerar a servidão, caso o seja do prédio serviente (GONÇALVES, 2020b, p. 447).

Ela é constituída pelas formas tratadas acima e, em seguida, não pode ser transmitida a outro proprietário de outro prédio. Ela, como direito real acessório que é, o qual só existe em função dos prédios da qual pertence, segue o destino deles.

particular, permanecendo a edificação ou plantação na posse do adquirente pelo prazo legal; [...]
(GONÇALVES, 2020b, p. 436).

⁵ As servidões podem tomar as mais variadas formas. A mais conhecida é a servidão de *trânsito* ou de *passagem*, que assegura ao proprietário de um imóvel a prerrogativa de transitar pelo imóvel de outrem. Mas existem outras, como a de *aqueduto* (canalização), pela qual o proprietário de um prédio tem o direito de fazer com que a água a este necessária atravesse pelo prédio serviente; a de *iluminação* ou *ventilação*, que impede o dono do prédio serviente de construir em determinada área de seu terreno, para não prejudicar o acesso de luz ou de ar ao prédio dominante; a de *pastagem*, que confere ao pecuarista o direito de fazer com que o seu gado penetre e se alimente nos pastos do imóvel serviente; a de *não construir a certa altura* [também chamada de servidão de paisagem], que proíbe o proprietário do prédio serviente de prejudicar a vista que o dono do prédio dominante desfruta de determinada paisagem etc. (GONÇALVES, 2020b, p. 441, grifo do autor).

Ela só se transmite para terceiros em caso de transmissão da propriedade. Logo, em caso de transferência da propriedade de um dos prédios, a servidão também se transmite pelo registro do título translativo da propriedade, podendo valorizar o prédio dominante e desvalorizar o serviente, visto constituir ônus real. Em caso de morte de algum dos proprietários, ela se transmite aos herdeiros pelo direito hereditário.

Vale ressaltar que a servidão predial, de instituição facultativa, é instituto diverso da servidão legal, a qual decorre do direito de vizinhança e é compulsória, mediante a qual se determina o direito à passagem forçada entre dois ou mais imóveis (TARTUCE, 2019d, p. 632).

2.8 Do usufruto

O usufruto é o direito real de usar e fruir de bem de propriedade de terceiro. Ele se constitui por expressa disposição de Lei, como no caso do usufruto dos pais sobre os bens dos filhos menores de idade; pelo registro do título no Cartório de Registro de Imóveis, podendo consistir o título em negócio jurídico, bilateral ou unilateral, ou em testamento, podendo ser a sua constituição a título gratuito ou oneroso; e pela usucapião (TARTUCE, 2019d, p. 663).

Ao constituir o usufruto, possuindo o usufrutuário os poderes de uso e gozo da coisa, resta ao proprietário a nua-propriedade, com os direitos de dispor e reaver o bem. Acerca do conceito de nua-propriedade, diz Paulo Lôbo (2019, p. 346):

A nua-propriedade não é uma propriedade condicional ou resolúvel, mas sim plena. O usufruto, como qualquer direito real limitado, importa restrição do exercício do conteúdo da propriedade, mas não a reduz. O nu-proprietário sofre a restrição do uso e da fruição da coisa, mas é seu o direito de propriedade, que pode alienar, com tais gravames.

Após a constituição do usufruto, este não pode ser transmitido a terceiro. Pela usucapião, caso terceiro perfaça os requisitos legais, este adquirirá a propriedade do bem e não o usufruto. No caso da constituição primária do usufruto, esta pode ser por usucapião, caso no qual, por exemplo, o proprietário concede o usufruto do bem, mas não ocorre o registro do título, havendo a usucapião após o transcurso do prazo legal. Pelo direito hereditário e pela alienação há expressa vedação legal de transmissão nos arts. 1.393 e 1.410, I, ambos do Código Civil, de Brasil (2002).

Existe apenas autorização, no CC, para cessão, gratuita ou onerosa, do exercício do direito real de usufruto, o que não configura a transmissão dele (BRASIL, 2002).

2.9 Do uso

O uso é o direito real de usar bem de propriedade de terceiro. O direito de fruir é condicionado a haver necessidade sua ou de sua família. Ou seja, é como um usufruto limitado (GONÇALVES, 2020b, p. 489).

Ele se constitui pelas mesmas formas do usufruto, ou seja, pelo registro do título, oneroso ou gratuito, ou pela usucapião (não há casos de instituição por força de Lei, como no usufruto). A sua transmissão por registro de título e por direito hereditário são, da mesma forma, proibidas.

2.10 Da habitação

A habitação é o direito real de residir em bem imóvel de propriedade de terceiro, de forma gratuita. É como um usufruto ainda mais limitado que o uso, pois o titular do direito real apenas pode usar o imóvel para uma finalidade específica, qual seja, morar nele, sozinho ou com sua família (TARTUCE, 2019d, p. 697).

A sua constituição se dá pelas mesmas formas do usufruto, ou seja, pelo registro do título, necessariamente gratuito, ou pela usucapião, além de a legislação prever caso de instituição por força de Lei, o que ocorre quando da partilha de bens no inventário, situação na qual, havendo cônjuge ou companheiro supérstite, independentemente do regime de bens, a este é reservado o direito de habitar o imóvel de residência da família, caso seja o único imóvel a inventariar, conforme o art. 1.831 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002). A sua transmissão por registro de título e por direito hereditário são, da mesma forma, proibidas.

2.11 Da concessão de uso especial para fins de moradia

A concessão de uso especial para fins de moradia é o direito real de usar e fruir bem imóvel de propriedade de terceiro, de forma gratuita, sendo o imóvel público e o terceiro o Estado.

Para se constituir o direito, necessária a posse mansa e pacífica até 22 de dezembro de 2016 de imóvel público por cinco anos, em zona urbana, utilizado para moradia, não sendo o possuidor proprietário ou concessionário de outro imóvel. Em caso de utilização do bem para comércio, os requisitos são os mesmos, acrescidos da limitação de área do imóvel para até duzentos e cinquenta metros quadrados. Também é possível a concessão coletiva, tendo os mesmos requisitos, além de ser apenas para população de baixa renda, usado para moradia, com área total dividida pelo número de possuidores inferior a duzentos e cinquenta metros quadrados. Também adquire o direito os ocupantes, regularmente inscritos, de imóveis públicos, com até duzentos e cinquenta metros quadrados, em área urbana. A concessão pode ser dada em local diverso do que reside, em caso de os requisitos serem cumpridos, mas o local utilizado oferecer risco à vida ou à saúde do possuidor ou ser de interesse social (TARTUCE, 2019d, p. 701).

Deve ser feito pedido administrativo ou judicial, sendo necessário o registro do título, que será um ato administrativo ou uma sentença judicial, em Cartório de Registro de Imóveis, com fins declaratórios, pois o direito se constitui com o cumprimento dos requisitos legais. (LÔBO, 2019, p. 369).

O direito real de concessão de uso especial para fins de moradia pode ser transmitido, de forma derivada, por direito hereditário ou pelo registro do título, em caso de cessão do direito real pelo titular à terceiro, de modo gratuito ou oneroso. Ademais, não se verifica impedimento a que este direito, já concedido a determinada pessoa, seja adquirido de forma originária por outra pessoa, por usucapião. Neste caso, não se irá usucapir o bem, que é público, mas o direito real em questão, já concedido a outrem.

2.12 Da concessão de direito real de uso

A concessão de direito real de uso é o direito real de usar e fruir de bem de terceiro, público ou particular, de forma gratuita ou onerosa, podendo ser resolvido nas hipóteses previstas no instrumento que o constituiu (GONÇALVES, 2020b, p. 511).

Ele é constituído pelo registro no Cartório de Registro de Imóveis de seu título aquisitivo, que pode ser instrumento público ou particular (a depender do valor) ou ato administrativo, em caso de imóvel público. Também pode ser constituído por usucapião, de forma semelhante à superfície e ao usufruto. O ato constitutivo deve dizer qual a destinação específica que o bem deve ter, se moradia, comércio ou outra. A sua constituição é facultativa, diferentemente do último direito real tratado, que se constitui com o cumprimento dos requisitos.

A transmissão deste direito real imobiliário pode se dar pela via derivada, pelo registro do título translativo, oneroso ou gratuito, visto que pode o titular transferir a outrem seu direito real, ou por direito hereditário. Também não se verifica impedimento à aquisição por usucapião também na modalidade transmissão, como na hipótese de o titular deste direito, já constituído, transmiti-lo, mas não efetivar o competente registro. Cumpridos os requisitos, o adquirente pode usucapir este direito real.

2.13 Da laje

A laje é o direito real de usar, gozar e dispor de superfície superior ou inferior, o subsolo, de uma propriedade de outrem. Configura, em verdade, um direito real sobre coisa própria, pois é a propriedade da parte superior ou inferior de uma construção-base. O titular deste direito possui todos os poderes inerentes à propriedade plena, com restrições legais para a harmonia da convivência entre a laje e a construção-base. Este direito real imobiliário pode ser constituído pela usucapião ou pelo registro do título constitutivo em Cartório de Registro de Imóveis (TARTUCE, 2019d, p. 719).

A transmissão pode se dar, de forma derivada, pelo registro do título translativo, pois o titular da laje pode transferi-la a terceiros, de modo gratuito ou oneroso, ou por direito hereditário. Ainda, pode a transmissão ser pela forma originária da usucapião, quando uma pessoa consegue usucapir a laje do anterior titular deste direito real imobiliário.

2.14 Da enfiteuse

A enfiteuse é o direito real de usar, gozar e dispor de bem imóvel de outrem. É o direito real sobre coisa alheia de maior amplitude. O titular do direito obtém o domínio útil da coisa e é chamado de enfiteuta, podendo fazer tudo que um proprietário pode. O titular da propriedade é chamado de senhorio direto, possuidor do domínio direto, e detém o direito de obter, anualmente, uma espécie de pensão, chamada de foro, e, em caso de alienação do domínio útil, possui o direito de obter uma percentagem do preço da venda, chamada de laudêmio.

A constituição da enfiteuse não nos interessa mais, pois que não é permitida atualmente pelo art. 2.038 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002). A transmissão do direito pode se dar, de forma derivada, pelo registro do título translativo, gratuito ou oneroso, em Cartório de Registro de Imóveis e pelo direito hereditário. Não é possível pela usucapião, haja vista que o usucapiente, cumpridos os requisitos, adquirirá a propriedade do bem, pondo fim à enfiteuse (GONÇALVES, 2020b, p. 638).

2.15 Da hipoteca e da anticrese

Os direitos reais imobiliários de garantia estão disciplinados a partir do art. 1.419 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002) e, apesar de possuírem relação direta com bens imóveis, não serão objeto de estudo, visto que estão fora da hipótese de incidência do ITBI por expressa disposição constitucional (BRASIL, 1988).

3 DO CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL E DO DIREITO REAL À AQUISIÇÃO DO IMÓVEL

3.1 Contrato: conceito

O contrato é um tipo de negócio jurídico necessariamente bilateral, pois não há contrato com apenas uma parte. Mesmo que apenas uma parte possua direitos, e a outra apenas obrigações (nos chamados contratos unilaterais), haverá pluralidade de partes, fato que os diferencia dos atos unilaterais de manifestação da vontade, que são negócios jurídicos unilaterais, com apenas uma parte.

Além disso, ele é uma das três fontes principais de obrigações previstas no ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam, o contrato, as declarações unilaterais da vontade e os atos ilícitos. Entretanto, todos estes atos, geradores de obrigações, possuem este poder em virtude da Lei, sendo esta, por conseguinte, a fonte primária das obrigações jurídicas, sem a qual apenas haveria as obrigações morais (GONÇALVES, 2019, p. 50).

Vale ressaltar que alguns autores consideram que há quatro fontes obrigacionais secundárias, pelo que consideram o título de crédito uma quarta espécie, autônoma e diversa das demais (TARTUCE, 2019b, p. 49).

Pelo contrato, duas ou mais pessoas pactuam livremente obrigações de uma em face da outra, e, com a conclusão deste, observando-se as formalidades legais, adquire força de Lei entre os pactuantes o que resultou do avençado, não podendo uma parte se eximir de cumprir sua obrigação, senão com fundamento em motivos legalmente previstos. Ademais, pode ser judicialmente exigido o cumprimento da obrigação, forçadamente.

Pela via judicial, o contrato pode ser objeto de procedimento comum ou executivo autônomo. Será desta forma quando cumpridos os requisitos que o tornem título executivo extrajudicial. Será daquela forma quando não cumpridos os requisitos

do art. 784⁶ da Lei nº 13.105 de 2015⁷, de Brasil (2015), hipótese na qual deverá ser formado título executivo judicial pela sentença condenatória transitada em julgado.

No dizer de Carlos Roberto Gonçalves (2020a, p. 27):

Sempre, pois, que o negócio jurídico resultar de um mútuo consenso, de um encontro de duas vontades, estaremos diante de um contrato. Essa constatação conduz à ilação de que o contrato não se restringe ao direito das obrigações, estendendo-se a outros ramos do direito privado (o casamento, p. ex., é considerado um contrato especial, um contrato do direito de família) e também ao direito público (são em grande número os contratos celebrados pela Administração Pública, com características próprias), bem como a toda espécie de convenção.

Com ponto de vista um pouco diferente, assevera Flávio Tartuce (2019c, p. 26, grifo do autor):

Dentro desse contexto, o contrato é um ato jurídico em sentido amplo, em que há o elemento norteador da vontade humana que pretende um objetivo de cunho patrimonial (*ato jurígeno*); constitui um negócio jurídico por excelência. Para existir o contrato, seu objeto ou conteúdo deve ser lícito, não podendo contrariar o ordenamento jurídico, a boa-fé, a sua função social e econômica e os bons costumes. Em suma, e em uma visão clássica ou moderna, o contrato pode ser conceituado como um *negócio jurídico bilateral ou plurilateral que visa à criação, modificação ou extinção de direitos e deveres com conteúdo patrimonial*.

Assim, apesar do conceito de contrato clássico refletir nitidamente o que significa o instituto, é necessário ressaltar que, atualmente, sob a vigência do Código Civil de 2002, de Brasil (2002), o qual é norteador pela operabilidade, pela eticidade e pela socialidade (TARTUCE, 2019b, p. 26), o conceito de contrato há de incorporar os

⁶ Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque; II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas; IV - o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pela Advocacia Pública, pelos advogados dos transatores ou por conciliador ou mediador credenciado por tribunal; V - o contrato garantido por hipoteca, penhor, anticrese ou outro direito real de garantia e aquele garantido por caução; VI - o contrato de seguro de vida em caso de morte; VII - o crédito decorrente de foro e laudêmio; VIII - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio; IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; X - o crédito referente às contribuições ordinárias ou extraordinárias de condomínio edilício, previstas na respectiva convenção ou aprovadas em assembleia geral, desde que documentalmente comprovadas; XI - a certidão expedida por serventia notarial ou de registro relativa a valores de emolumentos e demais despesas devidas pelos atos por ela praticados, fixados nas tabelas estabelecidas em lei; XII - todos os demais títulos aos quais, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva. (BRASIL, 2015, s. p.).

⁷ Código de Processo Civil de 2015.

ditames da boa-fé e da função social, pois o art. 421 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002) indica que “a liberdade contratual será exercida nos limites da função social do contrato”. Ou seja, o conceito de contrato está delimitado pelo cumprimento de sua função social⁸, sem o qual não há contrato, sendo preceito de ordem pública, o qual impõe, ainda, na forma do parágrafo único do art. 2.035 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002), que nenhuma convenção que contrariar a função social dos contratos prevalecerá.

Pretendendo conceituar contrato, afirmam Elpídio Donizetti e Felipe Quintella (2016, p. 513, grifo do autor):

*Contrato é o **negócio jurídico de Direito Privado**, por meio do qual dois ou mais sujeitos se **vinculam** para regular **interesses** concernentes a objetos economicamente apreciáveis, buscando a satisfação de **necessidades**, em que **criam, resguardam, transferem, conservam, modificam ou extinguem direitos e deveres**.*

Por fim, deve, também, estar ínsito no conceito contemporâneo de contrato o respeito obrigatório de norma comportamental estabelecida no art. 422 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002), a qual afirma que devem os contratantes agir de acordo com os ditames da boa-fé, sendo que o agir de má-fé é considerado ato ilícito pela Lei civil substantiva, sendo um limite entre o lícito e o ilícito⁹.

3.2 Contrato: elementos

O contrato é negócio jurídico e, como tal, possui três planos de análise: o da existência, o da validade e o da eficácia. Esta classificação é denominada de Escada Ponteano (TARTUCE, 2019c, p. 42).

Partindo dessa classificação, o contrato pode ser existente ou inexistente. Ele existe quando possui agente, objeto, forma e manifestação da vontade. Não havendo qualquer desses, se torna inexistente. O ordenamento jurídico brasileiro não

⁸ Efetivamente, o dispositivo supratranscrito subordina a liberdade contratual à sua função social, com prevalência dos princípios condizentes com a ordem pública. Considerando que o direito de propriedade, que deve ser exercido em conformidade com a sua função social, proclamada na Constituição Federal, se viabiliza por meio dos contratos, o atual Código estabelece que a liberdade contratual não pode afastar-se daquela função. (GONÇALVES, 2020a, p. 30).

⁹ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (BRASIL, 2002, s. p.).

possui consequência específica para o caso de contrato inexistente, aplicando-se a nulidade absoluta, por analogia.

Acerca da validade, ensinam Espídio Donizetti e Felipe Quintella (2016, p. 513, grifo do autor):

Por serem negócios jurídicos, a validade dos contratos se submete aos mesmos requisitos exigidos para os atos jurídicos lícitos em geral: **requisitos subjetivo, objetivos e formais**, referentes aos chamados **elementos extrínsecos** dos atos jurídicos.

O contrato pode ser válido ou inválido. Ele é válido quando possui agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, forma prescrita ou não defesa em Lei e manifestação da vontade livre, sem vícios do consentimento. Ele é inválido quando não possui algum desses requisitos. Quando isso ocorre, ele pode ser considerado nulo de pleno direito (nulidade absoluta), ou anulável (nulidade relativa), a depender do que disser a Lei. Quando há nulidade absoluta, esta se perpetua no tempo. Em caso de anulabilidade, esta convalida pelo decurso do tempo, caso não exercitado o direito potestativo de anulação do negócio jurídico no prazo legal (de natureza decadencial).

Por fim, o contrato pode ser eficaz ou ineficaz. Para ser eficaz, em regra¹⁰, precisa ser existente e válido. Ele é ineficaz quando sujeito a termo inicial e a condição suspensiva, antes dos seus implementos, quando sujeito a termo final ou condição resolutiva, depois dos seus implementos, quando sujeito a registro cartório, antes da sua ocorrência, dentre outros casos.

3.3 Contrato preliminar: aspectos gerais

O contrato de promessa de compra e venda de imóveis é considerado um contrato preliminar, logo é suma importância a análise do instituto.

O contrato preliminar, conhecido como promessa de contrato, resulta da primeira fase da criação do contrato, consistente nas negociações preliminares,

¹⁰ Logicamente, a *Escada Ponteara* indica que o plano seguinte não pode existir sem o anterior. Elucidando, para que o negócio ou contrato seja eficaz, deve ser existente e válido, em regra. Para ser válido, deve existir. Todavia, é possível que um negócio ou contrato exista, seja inválido e esteja gerando efeitos. É o caso de um contrato aconcluído pelo vício da lesão (art. 157 do CC/2002). (TARTUCE, 2019c, p. 43, grifo do autor).

quando as partes, ao invés de, ao final das conversações, firmarem o contrato final, decidem por firmar contrato preliminar antes.

Ressaltando aspectos introdutórios sobre o tema, Elpídio Donizetti e Felipe Quintella (2016, p. 543, grifo do autor):

É que se denomina **contrato preliminar, contrato promissório, compromisso, promessa** ou **pré-contrato** o contrato cujo objeto é a celebração de outro contrato, futuro, chamado de definitivo. As partes são chamadas de **promitentes**, sendo o vocábulo **promissário** às vezes utilizado para se referir à parte credora, como, por exemplo, “promissário donatário”.

Esta convenção obriga as partes, caso cumpridas suas cláusulas, a concluírem o contrato definitivo, ou seja, cumpridas as obrigações nele estabelecidas, nasce o direito de uma parte exigir da outra a realização da avença final.

É o que se depreende da lição de Carlos Roberto Gonçalves (2020a, p. 229, grifo do autor):

Essa avença constitui o *contrato preliminar*, que tem sempre por objeto a efetivação de um contrato definitivo. *Contrato preliminar* ou *pactum de contrahendo* (como era denominado no direito romano), ou ainda *contrato-promessa*, é aquele que tem por objeto a celebração de um contrato definitivo. Tem, portanto, um único objeto. [...] Não visam os contraentes, ao celebrar um contrato preliminar, modificar efetivamente sua situação, mas apenas criar a obrigação de um futuro *contrahere*. Podem eles achar conveniente protelar a produção dos efeitos e a assunção das obrigações definitivas, mas ‘fechando’ ao mesmo tempo o negócio.

Os requisitos de validade deste pacto são os mesmos do contrato final. Todavia, o art. 462 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002), ressalva que não se exige que o contrato preliminar respeite a forma prescrita em Lei para o definitivo. Assim, para a promessa de compra venda de imóvel, caso seja exigida a escritura pública para a conclusão do contrato de compra e venda definitivo, não é este exigido para o compromisso preliminar, sendo possível a estipulação por instrumento particular, por exemplo.

Não havendo cláusula de arrependimento, quando se chama o contrato preliminar de irrevogável, possui a parte o direito de exigir da outra, após a quitação total do pacto, a celebração do contrato definitivo.

Acerca da cláusula de arrependimento, Elpídio Donizetti e Felipe Quintella (2016, p. 544, grifo do autor):

Não obstante ser, em regra, **irretratável**, pode o contrato preliminar conter, por vontade das partes, cláusula penitencial. Como vimos ao estudar o tema das obrigações, a **cláusula penitencial** é uma cláusula contratual que autoriza o arrependimento. Nesse caso, para se libertar da obrigação, o sujeito arrependido deverá dar ao outro o objeto da cláusula, que será, em geral, uma quantia em dinheiro.

O parágrafo único do art. 463 do Código Civil de 2002, de Brasil (2002), afirma que “o contrato preliminar deverá ser levado ao registro competente”. Todavia, para Carlos Roberto Gonçalves (2020a, p. 236), apoiado na Súmula 239 do Superior Tribunal de Justiça, de STJ (2000), e no Enunando nº 30 da I Jornada de Direito Civil, de CJF (2002), o registro do contrato apenas é essencial para este ter validade contra terceiros, podendo ser oposto a qualquer pessoa. Quando não registrado, vale, como é da natureza dos direitos obrigacionais, entre as partes, podendo ser requerida a adjudicação compulsória do bem apenas entre os contraentes.

Por fim, o contrato preliminar pode envolver ato unilateral. Neste caso, o proprietário do imóvel se compromete a, por exemplo, doar o bem para alguém. Esta pessoa deve se manifestar no prazo do compromisso ou em outro que o promitente doador fixar (DONIZETTI e QUINTELLA, 2016, p. 544).

Entretanto, a promessa unilateral não será objeto de maior aprofundamento, visto que, por se tratar, normalmente, de doação, pode ser alvo da incidência de outro tributo, qual seja, o ITCMD, não sendo contrato naturalmente oneroso.

3.4 Contrato preliminar: da promessa de compra e venda de imóvel não registrada

O compromisso de compra e venda de imóveis é tema por demais delicado, por se tratar de aquisição de moradia. O Código Civil de 1916, de Brasil (1916) não tratava do assunto, apenas com alguns artigos sobre contrato preliminar. A primeira norma regulamentadora foi o Decreto-Lei nº 58 de 1937, de Brasil (1937). Em seguida, foi promulgada a Lei nº 6.766 de 1979, de Brasil (1979), a qual determina a irretratabilidade de compromissos de compra e venda com registro na matrícula imobiliária. Com exceção do primeiro diploma citado, todos os outros permanecem em vigor e merecem interpretação conjunta (TARTUCE, 2014, p. 2).

Dessa forma, as partes podem se utilizar do instituto do contrato preliminar para pactuar promessa de compra e venda de imóvel, que é contrato pelo qual as partes se obrigam a celebrar o contrato definitivo de compra e venda de bem imóvel. Este contrato é um negócio jurídico preparatório e facultativo, pois prepara as partes para a conclusão do negócio definitivo e não é necessário para a realização deste, sendo totalmente prescindível, sua utilização depende do interesse das partes.

Ressaltando este aspecto prático, Elpídio Donizetti e Felipe Quintella (2016, p. 544):

O exemplo de maior importância prática é o do contrato preliminar de compra e venda de bens imóveis. Ora, sendo esse contrato formal, somente se celebra por escritura pública de compra e venda, a qual é elaborada por cartório. É comum, no entanto, que o cartório demore alguns dias para elaborar o documento. Para se assegurarem de que a compra e venda se realizará, ou seja, que não haverá desistência nesse meio-tempo, os contratantes celebram o contrato preliminar, obrigando-se a, posteriormente, assinar a escritura pública, quando esta estiver pronta.

Este contrato preliminar pode ser interessante, porquanto a realização diretamente do contrato definitivo, em caso de pagamento parcelado do preço, pode ser arriscada, visto que o contrato definitivo, ao ser registrado no cartório competente, transfere a propriedade para o adquirente. Assim, prudente, dependendo do caso, a feitura de compromisso de compra e venda, quando, em havendo o pagamento de todas as parcelas, se fará, ao final, a lavratura da escritura pública translativa.

Esta avença pode ser registrada no Cartório de Registro de Imóveis, na matrícula do imóvel que se quer adquirir. Este tópico visa tratar do contrato não registrado. Efetuado o registro, as consequências são diversas, pelo que se analisará no próximo tópico.

Continuando, não efetuado o registro, pode o contrato prever cláusula de arrependimento ou não. Caso preveja esta cláusula, ele não pode ser registrado na matrícula do imóvel e, também, não é permitida a adjudicação compulsória. Neste caso, quitado o contrato, caso uma parte não promova a celebração do contrato definitivo, pode a outra desistir do contrato, devendo as partes retornarem ao seu estado inicial, com a devolução das quantias já pagas ao comprador e a entrega do imóvel ao vendedor, havendo arras ou sinal, segue-se o que diz a legislação¹¹.

¹¹ Por fim, preconiza o art. 420 da codificação que, se no contrato preliminar for estipulado o direito de arrependimento para qualquer das partes, as arras ou sinal terão função unicamente indenizatória.

Não pactuada cláusula de arrependimento, surge, com a quitação total do contrato preliminar, o direito do promitente comprador de exigir do promitente vendedor a celebração do contrato final, o qual consiste, muitas vezes, em se tratando de bens imóveis, em escritura pública.

Apenas em face do promitente vendedor poderá ser requerida, judicial e extrajudicialmente, a outorga do instrumento público, em caso de o contrato não estar registrado.

Vale ressaltar que a sentença judicial transitada em julgado que condena o réu na obrigação de emitir declaração de vontade produz os mesmos efeitos da declaração não emitida, de acordo com o art. 501 do Código de Processo Civil de 2015, de Brasil (2015).

Assim, caso se logre vencedor no processo, o promitente comprador, ao final, poderá levar a sentença judicial ao cartório competente com o fito de efetivar a transferência da propriedade imobiliária, valendo a sentença como escritura pública.

Por fim, em caso de não desejar este resultado, pode o adquirente considerar o contrato rescindido e pleitear perdas e danos. Se trata de resolução por inadimplemento, apenas possível em caso de descumprimento por alguma das partes (TARTUCE, 2014, p. 12).

3.5 Promessa de compra e venda de imóvel registrada: direito real do promitente comprador

O contrato preliminar de compra e venda de imóvel, não prevendo cláusula de arrependimento, pode ser registrado no Cartório de Registro de Imóveis, na matrícula do bem em questão (TARTUCE, 2014, p. 14).

Feito este registro, nasce, para o promitente comprador, o direito real à aquisição do imóvel.

Assim, o direito real imobiliário do promitente comprador consiste no poder de exigir, do promitente vendedor ou de terceiros, que tenham, por exemplo, adquirido o imóvel, a outorga da escritura pública definitiva ou, em caso de recusa, a adjudicação compulsória do bem pela via judicial.

Nesse caso, quem as deu perdê-las-á em benefício da outra parte; e quem as recebeu devolvê-las-á, mais o equivalente. Em ambos os casos não haverá direito a indenização suplementar. (TARTUCE, 2014, p. 11).

É o sentido no qual lecionam Elpídio Donizetti e Felipe Quintella (2016, p. 913, grifo do autor):

Direito real de aquisição é o direito do promitente comprador de imóvel, ou seja, de quem celebrou **promessa de compra e venda** (também chamada de compromisso de compra e venda, ou de contrato preliminar da compra e venda). Para que surja o direito real, deve-se ter pactuado **cláusula de irrevogabilidade**, e o contrato deve ter sido levado a **registro**. O titular do direito real de aquisição pode exigir do promitente vendedor que outorgue a escritura definitiva de compra e venda, podendo exigir o mesmo de terceiros a quem os direitos do promitente vendedor forem cedidos, e, se houver recusa, pedirá ao juiz a adjudicação do imóvel (art. 1.418), ato pelo qual o juiz transferirá a propriedade do promitente vendedor ao promissário comprador.

Este direito real é constituído pelo registro do título e pode ser transmitido a terceiros por cessão, a qual pode ser gratuita ou onerosa. A cessão, caso devidamente registrada, transmite o direito real à aquisição do bem.

Acerca da classificação deste direito real imobiliário, trata-se de direito de natureza híbrida, conforme se compreende do ensinamento de Flávio Tartuce (2014, p. 5, grifo do autor):

Não deixa dúvidas a própria organização da codificação privada em vigor. Os *direitos reais de gozo ou fruição* estão tratados entre os arts. 1.369 e 1.416, na sua sequência, com a abordagem das seguintes categorias: superfície, servidões, usufruto, uso e habitação. Os *direitos reais de garantia* estão regulamentados entre os arts. 1.419 e 1.511, que englobam o penhor, a hipoteca e a anticrese. O compromisso de compra e venda de imóvel consta dos arts. 1.417 e 1.418, no *meio do caminho* entre as categorias destacadas. Assim, aliás, deve ser entendido o instituto, por sua natureza diferenciada dos dois grandes grupos de direitos reais tratados, antes e depois, pelo Código Civil em vigor.

O direito real do promitente comprador pode ser oposto a qualquer pessoa, tendo eficácia *erga omnes*, além de garantir ao seu titular o direito de sequela, mediante o qual pode ele reaver a coisa de quem indevidamente a detenha (GONÇALVES, 2020b, p. 497).

Assim, caso não se registre o contrato e o promitente vendedor o aliene a terceiro, mediante escritura pública devidamente registrada em Cartório de Registro de Imóveis, não mais possui direito o promitente comprador, mesmo tendo quitado o contrato e estando na pose direta do imóvel, exigir do promitente vendedor a outorga do contrato definitivo, haja vista que este não é mais o proprietário do bem, logo não possui poderes para dispor dele.

Se postular em face do adquirente registral do imóvel, também não logrará êxito, em regra¹², pois que este possui direito à imissão na posse do bem que adquiriu legalmente, em exercício de seu direito constitucional de propriedade, não sendo a ele oponível contrato do qual não fez parte e que não está registrado na matrícula do imóvel¹³.

Todavia, em caso de registro e, portanto, constituição do direito real à aquisição do bem, se, porventura, alguém adquirir a propriedade do imóvel, ela tem ciência presumida de que adquiriu um bem gravado de ônus real, ou seja, de que seu direito de propriedade pode, a qualquer momento, ser resolvido em favor do titular do direito real de aquisição.

¹² Poderá obter a propriedade do bem em caso de conseguir cumprir todos os requisitos para alguma espécie de usucapião.

¹³ Compete, pois, ao adquirente precaver-se contra expedientes ilícitos de venda sucessiva do mesmo bem, registrando o compromisso no ofício imobiliário. Todavia, mesmo sem o registro poderá pleitear a adjudicação compulsória do imóvel registrado em nome do promitente vendedor. (GONÇALVES, 2020b, p. 503).

4 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS – ITBI

4.1 Norma de incidência tributária

Primeiramente, a fim de se ingressar no estudo da incidência do ITBI em situações hipotéticas, é essencial fazer breve síntese sobre a estrutura da norma jurídica tributária.

Nesse âmbito, destaca-se, desde logo, a diferença entre texto legal e norma jurídica. A norma jurídica, em especial a tributária, não resulta da simples leitura de determinado artigo de Lei. O que se vê ao ler um dispositivo positivado é um preceito legal, o qual, normalmente, não será o suficiente para se conhecer a norma jurídica da qual ele faz parte.

Diz-se normalmente pois, conforme assevera Paulo de Barros Carvalho, (2012, p. 43):

Isso não quer dizer que seja impossível elaborar, a partir da redação de um único artigo de qualquer documento jurídico-positivo, uma norma na plenitude de sua inteireza lógica. Porém, não é frequente que o intérprete venha a fazê-lo. Ao travar contacto com a materialidade física do texto legislado, sabe ele, perfeitamente, que pode ter de percorrer longo caminho, em termos de integração do sistema, de modo que, na maioria dos casos, sairá à busca de outros enunciados, muitas vezes em diplomas bem diferentes daquele que examina, tudo para montar uma única regra do conjunto, obtendo, então, a plena esquematização formal da mensagem positivada.

Dessa forma, a norma é obtida como resultado de um processo exegético sistemático, o qual leva em consideração um conjunto de textos legais para se obter, finalmente, a norma jurídica tributária.

Ou seja, não basta, para o aplicador do direito, ir à Lei instituidora de determinado tributo para se conhecer a norma. Para a consecução deste desiderato deve o intérprete, inicialmente, averiguar o que diz a Constituição Federal sobre o assunto, a qual prevê, dentre outros, preceitos de competência tributária, imunidades (normas negativas de competência) e elementos da hipótese de incidência do tributo. Após, é de bom alvitre averiguar a existência e o teor de Lei Complementar específica do tributo em questão, não prescindindo a busca pela norma jurídica da leitura do Código Tributário Nacional e dos Tratados Internacionais em Direito Tributário, os

quais podem prever isenções, reduções de base de cálculo, concessões de crédito presumido, etc.

Em seguida ao estudo de todos estes diplomas superiores (normas constitucionais ou que complementam o texto constitucional), passa-se à Lei instituidora do tributo e demais Leis correlatas. Assim, depois da interpretação em conjunto de todos os preceitos que tratam de determinado tributo, pode-se chegar à norma jurídica de incidência deste, pela qual se saberá se determinado fato é ou não considerado um fato imponible, atraindo a incidência da norma e, por conseguinte, fazendo nascer a obrigação tributária principal de pagar o tributo devido.

Sobre o assunto, afirma Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 46, grifo do autor):

Pois bem. Uma coisa são os *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Prosseguindo, é de suma importância registrar que a norma jurídica é dotada de duas partes, o antecedente e o consequente.

O antecedente é o elemento descritor, ou seja, é a parte da norma na qual ela descreve uma conduta, a qual, se ocorrida, gerará uma consequência. É a proposição-hipótese da norma. O consequente é o elemento prescritor, o que significa que é a parte da norma que impõe o que deverá ocorrer em caso de o a descritor restar evidenciado. É a proposição-tese da norma (CARVALHO, 2012, p. 46).

Nesse contexto, assevera Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 55) que o antecedente deve ser fixado dentro do fativamente possível, pois inútil o legislador eleger, mediante ato de vontade, conduta impossível no descritor, o que causaria a ineficácia da norma. Outrossim, no prescritor, também inviável ao legislador impor, proibir ou permitir conduta que o destinatário da norma sabidamente não observará, sob pena de a norma restar, novamente, ineficaz. Diz o autor:

No universo da multiplicidade intensiva e extensiva das condutas interpessoais, repetimos, não tem sentido reiterar o modo alético da possibilidade, porquanto a própria condição regulatória dos comportamentos intersubjetivos repousa necessariamente no intervalo do possível. E a reivindicação vem do objeto: é a ontologia do direito que assim exige.

Concluindo, a regra-matriz de incidência, síntese deôntica que facilita a análise da incidência de determinado tributo em uma hipótese fática, consiste, de acordo com o entendimento que neste estudo será adotado, ressalvada a existência de opiniões em contrário¹⁴, no antecedente, representado pela hipótese de incidência, a qual é a conjugação dos critérios material, espacial e temporal da norma; e no conseqüente, o qual representa os critérios pessoal e quantitativo (MACEDO, 2009, p. 129).

4.2 Aspectos gerais

Primeiramente, é de bom alvitre, para facilitar a compreensão do tema, a transcrição do art. 156, II, da Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988):

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;

Sintetizando a trajetória histórica desse imposto, leciona Marcus Abraham (2020, p. 355, grifo do autor):

Em sua evolução histórica, o Imposto sobre a transmissão de bens e direitos no Brasil era, em 1834, repartido entre a “*décima de heranças e legados*” (*causa mortis*) e “*sis*” (*inter vivos*), para as províncias e para o governo central, respectivamente. Em 1891, a Constituição atribuiu a cobrança destes impostos aos Estados, com a denominação de “*imposto sobre a transmissão de propriedade*”. Apenas com a EC nº 05/1961 a repartição foi novamente feita entre os Municípios (*inter vivos*) e os Estados (*causa mortis*). Mas a EC nº 18/1965 agrupou os dois impostos novamente e transferiu a competência fiscal para os Estados, origem da redação do art. 35 do CTN. Finalmente, a

¹⁴ No Brasil, obras há cuidando especificamente da hipótese de incidência das normas tributárias, isto é, do pressuposto jurídico das obrigações tributárias, em minuciosas e aprofundadas análises. Estes autores, com erronia, alocam nas hipóteses das normas tributárias, como já salientado, todos os aspectos que as compõem enquanto entes lógicos juridicamente estruturados. De conseqüente, esvaziam as conseqüências ou mandamentos normativos. Assim, fazem habitar nas hipóteses de incidência, além dos aspectos material, temporal e espacial, outros que são próprios do dever tributário decorrente, isto é, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas, como, onde e quando cumprir a prestação (pagar tributo). [...] *Permissa venia*, são defeituosas as manifestações da doutrina retroexposta, vez que é preciso respeitar a integridade conceitual do *ente* ou *objeto* que está em análise, ou seja, a norma jurídica tributária, em cuja estrutura se hospedam elementos precisos, uns na *hipótese*, outros na *conseqüência*, e não todos na hipótese. Ademais, a doutrina que os autores citados expuseram contraria frontalmente a teoria da norma jurídica como ente hipotético em que dadas conseqüências se enlaçam a dados antecedentes. (COELHO, 2020, p. 471, grifo do autor).

CF/88 repartiu novamente entre Estados e Municípios a competência tributária destes impostos.

De início, o ITBI é um tributo¹⁵. Dentre os tributos, que podem ser classificados, de acordo com parcela da doutrina, em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, o ITBI é um imposto¹⁶, pois o fato jurídico tributário leva em consideração uma ato do contribuinte de manifestação de riqueza, sendo chamado de tributo com fato gerador não vinculado. O imposto em questão é de competência municipal, conforme *caput* do dispositivo citado acima.

Tratando da competência tributária para a instituição do ITBI, doutrina Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 461, grifo do autor):

Insista-se que, embora a Constituição *atribua competência* aos Municípios e o CTN estabeleça *normas gerais* a serem seguidas por eles, será cada Município, através de lei própria, que deverá criar o ITBI. A Constituição e o CTN apenas “autorizam” os Municípios a criarem o imposto, mas não suprem a necessidade de que seja editada uma lei municipal.

Ele está sujeito aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade de exercício e nonagesimal¹⁷. Possui, além disso, caráter predominantemente fiscal¹⁸, apesar de não gerar, em geral, grande arrecadação para o ente municipal.

¹⁵ Código Tributário Nacional: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966, s. p.).

¹⁶ Código Tributário Nacional: Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, 1966, s. p.).

¹⁷ Constituição Federal de 1988: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (BRASIL, 1988, s. p.).

¹⁸ Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva [...] Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro. (CARVALHO, 2019, p. 60, grifo do autor).

Este imposto está sujeito, em regra, ao lançamento por declaração. Portanto, o contribuinte deve informar ao Fisco municipal seu desejo de realizar ato jurídico que consistirá em fato gerador do ITBI, Após prestar todas as informações necessárias ao Fisco, este calculará o imposto devido e fará o lançamento, notificando o contribuinte para pagar. (SEGUNDO, 2018, p. 461).

Caso ocorra a transmissão sem o pagamento do ITBI, poderá ser feito o lançamento de ofício deste, o que é de difícil configuração fática, visto que os oficiais de registro que efetivarem o ato registral sem exigir a comprovação de pagamento do ITBI correspondente são responsáveis pelo pagamento deste¹⁹.

Nesse contexto, há municípios que preferem atribuir a este imposto o lançamento por homologação²⁰, mediante o qual o contribuinte faz a declaração, calcula o montante devido e efetua o pagamento do tributo, ficando o município com o poder de homologar o ato, tácita ou expressamente, ou de realizar lançamento complementar de ofício, em caso de declaração a menor do valor do bem.

Sobre o assunto, em posicionamento crítico, afirma Sacha Calmon Navarro Coelho (2020, p. 647, grifo do autor):

Muitos autores entendem que o lançamento na espécie é por declaração, cabendo ao Fisco, após feita esta, aceitar ou não o valor declarado ou simplesmente aceitá-lo num primeiro momento, cabendo-lhe o direito de exercitar lançamentos suplementares. A tese do lançamento por homologação é de ser rejeitada, salvo se a lei ordinária expressamente dispuser, por dois motivos: *Primus* – O valor da transação declarada pelas partes, é a regra, nunca corresponde ao valor real (se a compra e venda possui três elementos estruturais: coisa, preço e consenso, é óbvio que, abusando da forma, as partes falseiam o preço); *Secundus* – O escrivão ou o tabelião, o oficial do Registro, até por temor a sua responsabilidade tributária subsidiária (art. 134, VI, do CTN), ao fazer o *registro* solicita ao Fisco que fixe o valor do ITBI. Então, só depois de pago o tributo, é feito o registro

¹⁹ Código Tributário Nacional: Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...] VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; (BRASIL, 1966, s. p.).

²⁰ O lançamento do ITBI, na modalidade por declaração, é realizado pela Fazenda Pública a pedido por uma das partes negociantes, que informam o valor de venda constante da escritura, podendo ser arbitrado sempre que esta não concordar com o valor declarado pelo contribuinte, conforme pauta de valores de uma base de dados da Secretaria de Fazenda Municipal que faz uma média dos valores venais de guias já pagas de unidades com a mesma tipologia, características, endereço etc. Importante ressaltar que o imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular. Contudo, com o avanço dos sistemas eletrônicos pela Internet, alguns Municípios (por exemplo, Município do Rio de Janeiro) já adotam em suas legislações municipais o lançamento por homologação, em que o contribuinte declara a transmissão *inter vivos* pelo sistema eletrônico, o qual apura o montante devido e gera a guia de pagamento, sem necessidade de qualquer atuação do Fisco. (ABRAHAM, 2020, p. 356, grifo do autor).

da transação no cartório competente. Prevalece a segurança jurídica. No momento do registro cabe atualizar a base de cálculo remontando-se à data do negócio jurídico subjacente.

Resaltando mais características do ITBI, de acordo com o seu posicionamento pessoal, diz Paulo Caliendo (2019, p. 872):

Trata-se de um imposto municipal, real, direto e de função predominantemente fiscal. É um imposto real, incidindo sobre a transmissão da propriedade imóvel e sobre os direitos em garantia correspondentes, não importando a capacidade contributiva do contribuinte. É um imposto direto, dado que não ocorre a translação do encargo econômico para um contribuinte de fato. A repercussão econômica ocorre para o contribuinte de direito, não sendo previsto o repasse desse ônus. É um imposto predominantemente fiscal, porque incide sobre as operações de transferência de bens imóveis e sobre os direitos correlatos.

Dessa forma, após a verificação das principais posições doutrinárias a respeito, passa-se à análise do critério material.

4.3 Critério material

Acerca do critério material, que consiste no ato que deve ser praticado para que ocorra a incidência do tributo, de acordo com Constituição Federal de 1988, é a transmissão, entre pessoas vivas, a qualquer título, de forma onerosa, de bens imóveis (seja por natureza ou por acessão) e dos direitos reais imobiliários, excetuando-se os de garantia, incluindo-se a cessão de direitos à aquisição. É o teor do texto constitucional. (BRASIL, 1988).

Nas palavras de José Alberto Oliveira Macedo (2009, p. 132):

Mister ressaltarmos que a hipótese de incidência tributária não se confunde com o critério material. Este: a parte; aquela: o todo. A hipótese tributária é constituída pelos critérios material, espacial e temporal. Componentes que, por serem entidades lógicas, podem ser estudados isoladamente. O critério material abarca o estado ou comportamento das pessoas, abstraído das suas circunstâncias espaciais e temporais, comportamento ou estado este refletido na personalidade de um verbo, o qual demanda complemento, por ser de predicação incompleta.

Sobre o critério material do ITBI, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 428, grifo do autor):

O fato jurígeno se dá pela *transmissão jurídica* da propriedade (transcrição do título aquisitivo no registro próprio e pelas outras formas previstas em lei), cabendo o imposto ao Município da situação do bem (art. 156, § 2º, II, CF). Os institutos civis sobre bens imóveis e transmissões conferem precisão ao fato jurígeno tributário.

Desse modo, deve ocorrer um ato de **transmissão**, e não de **constituição originária**. Só se transmite o que já se possui. Assim, apenas na transmissão de direito já existente a norma incide. Quando ocorrer o surgimento inicial do direito, presente o fenômeno da não incidência tributária, por estar o fato fora do âmbito natural de incidência da norma.

É o que aduz Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 656, grifo do autor):

Aqui, diferentemente do imposto sobre heranças e doações de quaisquer bens ou direitos, o fato gerador cinge-se às *transmissões* entre vivos de bens imóveis e de direitos a eles relativos (excluem-se, portanto, as formas originárias de aquisição).

Reitera Leandro Paulsen (PAULSEN, 2020, p. 550, grifo do autor):

A transmissão *inter vivos* é a transferência do direito de uma pessoa a outra por força de um negócio jurídico. Não se confunde com a aquisição originária da propriedade, que não se sujeita à incidência deste imposto porque não implica transmissão.

A transmissão deve se dar entre pessoas vivas, ou seja, caso seja uma transmissão *causa mortis*²¹, o fato reclama a incidência do ITCMD, e não do imposto em estudo, pois que este só se dá em razão de atos praticados entre vivos.

A transmissão pode ser a qualquer título, ou seja, por instrumento particular, escritura pública, sentença judicial, testamento, dentre outras possibilidades. Todavia, para a consecução do fato jurígeno tributário, faz-se mister que o título translativo utilizado detenha forma prescrita ou não defesa em Lei, para que seja válido e, portanto, efetivamente cause a transmissão do direito. Sendo inválido, não ocorrerá a transmissão. Logo, não ocorrerá a incidência do ITBI.

O ato deve ser oneroso, excluídos, por conseguinte, os gratuitos. Oneroso significa que deve haver uma contrapartida, não consistindo a transmissão em ato de mera liberalidade do titular. Deve o adquirente fornecer contraprestação, seja por meio de dinheiro, de dação de bens, de prestação de serviço etc. Assim, as doações de

²¹ Em razão da morte, em decorrência de direito sucessório ou hereditário.

bens imóveis ou de direitos a ele relativos, assim como a cessão de direitos à sua aquisição gratuitamente estão dentro da incidência do ITCMD. (CALIENDO, 2019, p. 873).

Deve o ato ter como objeto bens imóveis, por natureza ou acessão física, os quais já foram conceituados neste trabalho²². Também pode ter como objeto direitos reais imobiliários, também já devidamente analisados em seus principais aspectos para o presente estudo²³.

Nesse contexto, os atos que importem em transferência da titularidade de direitos reais imobiliários que podem ser considerados como presentes na hipótese de incidência do ITBI são os que ocorrem de forma derivada. A transmissão de forma primária, que se dá por usucapião, não está no critério material deste tributo, porquanto não constitui ato oneroso. A desapropriação também não o atrai, pois, apesar de ser, em regra, onerosa, é feita por entidade do Poder Público, a qual detém a imunidade recíproca²⁴.

Quanto à desapropriação, vale frisar que o STF, por meio de sua Súmula nº 111, consolidou o entendimento de que o ITBI incide quando o imóvel desapropriado retorna à propriedade do seu antigo titular em razão de ter o bem deixado de servir à finalidade para a qual foi desapropriado. (STF, 1963).

Quanto às formas derivadas de aquisição, na modalidade transmissão, dos direitos reais imobiliários, importante registrar que a transmissão por direito hereditário também não faz parte do antecedente da norma do ITBI, por não ser ato entre vivos e não ser a título oneroso.

Dessa forma, a transmissão de direitos reais que pode ser fato jurídico tributável pelo imposto municipal é a que ocorre pelo registro do título translativo oneroso em Cartório de Registro de Imóveis.

²² Remetemos o leitor ao item 1.2 Classificação dos bens quanto à mobilidade.

²³ Remetemos o leitor ao capítulo 1 DOS DIREITOS REAIS IMOBILIÁRIOS: CONCEITO E FORMAS DE AQUISIÇÃO.

²⁴ Dispõe a Constituição de 1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]”. Por primeiro, anote-se que esta imunidade não tem atuação sobre tributos como um todo, mas apenas sobre impostos, uma espécie do gênero. Do exposto, conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental recíproca tem campo de atuação delimitado: não atua sobre taxas e contribuições de melhoria, que, aliás, só incidem sobre imóveis particulares; não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais, salvo se – adotada a Teoria Tripartida das espécies tributárias – as referidas cobranças assumirem juridicamente a feição de impostos. (COELHO, 2020, p. 312).

Os direitos reais imobiliários que podem ser adquiridos por esta forma são os direitos de propriedade, de superfície, de concessão de uso especial para fins de moradia, de concessão de direito real de uso, de laje e de enfiteuse. Quanto a este direito real, a transmissão onerosa tanto do domínio útil como do domínio direto são fatos que geram a obrigação de pagar o ITBI.

Conforme já analisado, as servidões não podem ser transferidas para terceiros isoladamente, pois são direitos acessórios ao de propriedade, sendo transmitidas juntamente com este. O usufruto, o uso e a habitação são proibidos de serem transmitidos para terceiros. A mera cessão do direito de exercer o usufruto, ato permitido, não importa em transmissão do direito real, o qual permanece com o titular registral, logo também não é alvo do ITBI.

É de suma importância constatar que vários juristas afirmam a incidência do ITBI na transmissão de praticamente todos os direitos reais, inclusive os citados no último parágrafo, os quais possuem a transmissão expressamente proibida, logo impossível juridicamente. Em se tratando de constituição primária destes direitos, o que não é o fato jurídico tributário do ITBI (e sim a transmissão), ela se dá, em regra, de forma obrigatoriamente gratuita, de acordo com o já estudado no capítulo inicial deste trabalho, ou seja, ainda que fosse fato gerador a constituição originária, esta restaria, na maioria dos casos, fora da incidência, por ser gratuita em razão de imposição legal. Afirmam a incidência do ITBI na transmissão destes direitos reais, sem, no entanto, tecerem maiores comentários no que tange ao assunto, por exemplo: Marcus Abraham (2020, p. 355), Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro (2018, p. 592) e Paulo Caliendo (CALIENDO, 2019, p. 874).

Em relação ao direito à sucessão aberta, considerado imóvel, a sua transmissão à terceiros pela via da renúncia translativa, que consiste na aceitação de herança seguida de cessão, se for feita de forma onerosa, deve ser registrada no Cartório de Registro de Imóveis, conforme já estudado, e se encontra dentro do âmbito de incidência do ITBI, haja vista que é transmissão de propriedade imobiliária.

Os direitos reais imobiliários de garantia estão expressamente fora da regra-matriz do ITBI. São eles a hipoteca e a anticrese (COELHO, 2020, p. 428).

Ademais, também está dentro do âmbito de aplicação do ITBI a cessão de direitos à aquisição de bem imóvel. O direito à aquisição do imóvel já foi explicado²⁵ e será mais profundamente analisado à frente.

Necessário, ao se analisar o critério material deste tributo, entender se há ou não a incidência em face de transmissões de propriedade de ações na Bolsa de Valores. Para tanto, elucidam Misael Derzi e Aliomar Baleeiro (2018, p. 594):

No momento brasileiro atual, as transferências de ações das sociedades anônimas, se gratuitas, por causa de morte ou por doação, sujeitam-se ao imposto estadual sobre transmissão. Se, não obstante, tais transferências forem onerosas, ficam livres de imposto específico sobre transmissão [sujeitam-se, contudo, ao IOF], uma vez que o imposto municipal somente alcança as transmissões onerosas de bens imóveis.

Quanto ao contrato de permuta imobiliária, pelo qual duas ou mais pessoas trocam entre si bens imóveis, há entendimento doutrinário de que não ocorre a incidência do ITBI, apenas se houver diferença de valor a ser paga por uma parte à outra²⁶. Porém, considero que o ITBI incide nos contratos de permuta²⁷, pois o que ocorre equivale à compra e venda da seguinte forma: o imóvel vale, por exemplo, cem mil reais; uma pessoa compra o imóvel pagando em dinheiro cem mil reais; neste caso, é axiomática a incidência do imposto; da mesma forma, se, ao invés de ser com dinheiro, ocorre a troca do imóvel de cem mil reais por outro de mesmo valor, financeiramente o resultado é o mesmo, logo deve incidir o ITBI. Ressalte-se que o Código Civil de 2002, de Brasil (2002), no seu art. 533, *caput*, único dispositivo do Capítulo da legislação substantiva que trata do contrato de troca ou permuta, afirma que se aplica a este contrato as disposições referentes à compra e venda, mais uma demonstração da similitude entre os institutos.

²⁵ Remetemos o leitor ao item 2.5 Promessa de compra e venda de imóvel registrada: direito real do promitente comprador.

²⁶ Pois bem. Se nós ficássemos somente na expressão “Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, de bens imóveis”, não teria dúvida em dizer que, na permuta, incide o ITBI em cada uma das transações. Entretanto, na definição do ITBI consta também um limite, uma redução, uma especificação, que é o “ato oneroso”, ato oneroso este está conforme à “capacidade econômica” disposta no § 1º do art. 145 da Constituição. Em sendo assim, parece-me óbvio que, se, por exemplo; “A” é proprietário do Apartamento 81, e “B” é proprietário do apartamento 44 (ou de um terreno ou de uma Casa), e decidem permutá-los, só haverá incidência do ITBI sobre a diferença paga por um ou por outro, se houver. (CASSONE, 2018, p. 473, grifo do autor).

²⁷ Com o mesmo entendimento: Voltando à onerosidade, e exemplificando com o ITBI, a relação de equivalência de que falamos acima está presente no contrato de compra e venda, entre o preço pago pelo comprador e o imóvel a transferir pelo vendedor; e na permuta, com a equivalência entre o valor do imóvel a transmitir por uma parte e o valor do imóvel a transmitir pela outra parte. (MACEDO, 2009, p. 137).

No Código Tributário Nacional, de Brasil (1966), o ITBI possui regulamentação apenas parcial, pois grande parte dos dispositivos não foram recepcionados pela atual ordem constitucional:

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

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

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

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

Percebe-se que se tratava de imposto que reunia o ITBI e o ITCMD. Quanto ao ITBI, deve ser acrescido aos dispositivos supratranscritos que as transmissões devem ser onerosas e entre vivos.

Sobre a aplicabilidade do CTN em relação ao ITBI, propõe Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 460):

O CTN contém algumas disposições sobre o antigo “imposto sobre transmissão de bens imóveis”, que era estadual. A CF/88 extinguiu esse imposto, criando, em seu lugar, o ITBI (municipal) e o ITCMD (estadual). Assim, embora deva ser criado por lei municipal, à qual incumbe dispor sobre todos os aspectos da relação jurídica correspondente (fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito ativo, sujeito passivo etc.), o ITBI submete-se, no que couber, ao que está estabelecido nas “normas gerais” estabelecidas nos arts. 35 a 42 do CTN. Tais “normas gerais”, naturalmente, devem ser interpretadas à luz das transformações efetuadas pela CF/88 no trato da matéria.

A Constituição Federal de 1988, no se art. 156, §2º, I, retira da incidência do ITBI atos societários²⁸ que, naturalmente, seriam alvo de cobrança, quais sejam: a transmissão de bens ou direitos transferido para pessoa jurídica em ato de integralização do capital social, a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, exceto se a o objeto social principal do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil. (BRASIL, 1988).

Todavia, conforme Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro (2018, p. 595), “embora deste não gozem as empresas dedicadas a negócios imobiliários de compra

²⁸ A fusão consiste no desaparecimento de uma ou mais pessoas jurídicas para o surgimento de uma nova. A cisão é, ao contrário, a repartição de uma sociedade em duas ou mais (há cisão total e parcial). A transformação de uma sociedade ocorre quando deixa de ser por ações para ser por cotas e vice-versa, v.g. A incorporação é a absorção de uma ou mais sociedades por uma terceira que mantém a sua identidade jurídica. (COELHO, 2020, p. 430, grifo do autor).

e venda ou locação, como exploração principal, não pagam o imposto se a transmissão envolve a totalidade dos bens de tais firmas”. Trata-se do instituto do *trespasse*.

Sobre o assunto, diz Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 430, grifo do autor):

A imunidade em tela é antiga. Agora encartou-se a cisão de empresas no discurso. Assim já pensava a jurisprudência. A cisão só não constava da Constituição de 1967, porque a Lei das Sociedades Anônimas, que a consagrou minudentemente, era posterior à Carta de 1967. A regra colima facilitar a *mobilização* dos bens de raiz e a sua posterior *desmobilização*, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos imóveis quando comprometidos com tais situações.

No intuito de saber se a atividade preponderante da sociedade adquirente é a indicada pela Constituição, urge a verificação do que dispõe o Código Tributário Nacional²⁹ acerca do tema, pois é este diploma legal que fixa os critérios a serem avaliados pelo aplicador da norma. (BRASIL, 1966).

O Código Tributário Nacional trata de forma semelhante à Constituição acerca desta imunidade. Não trata da cisão pelo motivo exposto pelo doutrinador acima e, além disso, no parágrafo único do seu art. 36, diz que a transmissão de bens imóveis da pessoa jurídica para o sócio apenas é imune em caso de ser o bem transmitido a quem o alienou para a sociedade. É o que se extrai da interpretação literal do dispositivo. (BRASIL, 1966).

Todavia, não é este o melhor entendimento. Deve-se tratar este dispositivo como não recepcionado pela Constituição Federal, pois esta confere imunidade a toda e qualquer transmissão de bens e direitos decorrentes da extinção de pessoa jurídica, independentemente de o bem ou o direito ser transmitido para pessoa diversa da que

²⁹ Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição. § 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo. § 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição. § 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data. (BRASIL, 1966, s. p.).

o alienou para a sociedade. Apenas deve-se tributar este ato se comprovada a ocorrência de fraude. (COELHO, 2020, p. 431).

Vale transcrever parte da crítica de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 432, grifo do autor):

Segundo o CTN, no caso de colação de bens ao capital de sociedades, somente o sócio que integralizou imóvel pode sair com ele na extinção, ou cisão, ou retirada. Ora, se o fato se dá decorridos anos e anos depois, a presunção de que a pessoa integralizou o capital da sociedade com imóveis, *somente para economizar o ITBI*, na entrada e na saída, é claramente abusiva. O que se quis evitar foi o *abuso de forma* jurídica, ou seja, fazer e desfazer um contrato de sociedade para evitar o ITBI. [...] Foi exatamente para evitar o *abuso das formas jurídicas de Direito Privado* que o Direito Tributário de quase todos os povos cultos permitiu ao legislador atribuir “efeitos próprios” aos institutos do Direito Privado. Mas isto não autoriza a chamada interpretação econômica nem o uso imoderado de presunções e ficções a ponto de ferir a justiça, a verdade e a igualdade, o bom-senso e a intenção reta das pessoas. Provando o particular que inexistiu má-fé, pode perfeitamente entrar com dinheiro e sair com imóveis.

Ainda acerca de imunidade ao ITBI, a Constituição Federal prevê, no seu art. 184, §5º, que as transmissões de imóveis que foram desapropriados para fins de reforma agrária não se sujeitam a impostos. (COELHO, 2020, p. 432).

Assim, os imóveis que a União desapropriar em realização da política agrícola e fundiária, que não estejam cumprindo com a função social da propriedade rural³⁰, ao serem transmitidos aos beneficiários, estes não terão que pagar o ITBI, pelo não nascimento da obrigação tributária em decorrência da norma negativa de competência, a qual retira da hipótese de incidência do imposto este ato.

4.4 Critério temporal

O critério temporal e o elemento da hipótese de incidência que consiste no momento no qual se considera ocorrido o critério material.

³⁰ Constituição Federal de 1988: Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores. (BRASIL, 1988, s. p.).

No ITBI, o critério temporal é o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis, porquanto é neste momento que ocorre efetivamente a transmissão do direito real imobiliário entre vivos. (CALIENDO, 2019, p. 874).

Nesse sentido, esclarece Vittorio Cassone (2018, p. 473):

O “transmitir” é um termo jurídico, o que significa dizer que no direito positivo brasileiro, a simples outorga de uma “escritura pública” não é suficiente para transmitir o “direito de propriedade” de um imóvel, pois somente o seu registro na circunscrição competente do “Registro de Imóveis” é que caracterizará o ato de transmitir.

De forma parcialmente contrária, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 647, grifo do autor):

Para o Município, o aspecto temporal do fato jurígeno é o do negócio jurídico que o ocasiona, porém apurável no momento da transcrição do instrumento translativo do domínio no Registro Imobiliário, pois o nosso sistema é *institucional e público* para valer contra terceiros.

Pelo citado trecho, percebe-se que o autor considera como critério temporal o negócio jurídico que ocasiona a incidência do imposto. Todavia, este seria apurável no momento do registro cartorário.

Em diferente ponto de vista, afirma Marcus Abraham (2020, p. 356, grifo do autor) que “o **aspecto temporal** da ocorrência do fato gerador é a data da realização do negócio, assim considerado o momento do registro competente.”

Ou seja, ele entende que o momento é, também, a data do negócio, mas que esta seria, em verdade, o momento do registro competente.

Veja-se a opinião de José Maurício Conti (2001, p. 7, grifo do autor):

Isto porque o registro da escritura, na hipótese, é um ato que compõe o conjunto de atos necessários à transmissão da propriedade dos bens imóveis, e tem relevância específica para fins de direito civil, no sentido de torná-lo público e oponível *erga omnes*. Nada impede que a lei tributária, à semelhança do que ocorre em vários outros impostos, escolha um dos atos ligados à hipótese de incidência para considerar como sendo o do momento da ocorrência do fato tributável.

Para ele, então, o legislador tributário pode atribuir o momento da ocorrência do fato jurídico tributário a qualquer um que seja ligado à hipótese de incidência, como o registro, a realização da escritura pública ou outro.

Apesar de o fato imponible só ocorrer com o **registro** da escritura, o legislador municipal, muitas vezes, determina que o pagamento deve ser feito de forma antecipada, por ocasião da **conclusão** da escritura pública ou do instrumento particular, haja vista que estes deverão ser registrados para que ocorra a transferência do direito real. (PAULSEN, 2020, p. 550).

Defendendo a possibilidade pagamento antecipado, comenta Leandro Paulsen (2020, p. 556):

Quanto à determinação de pagamento antecipado, há grande controvérsia sobre a sua validade ou não. Entendemos que é medida proporcional, que atende à praticabilidade da tributação, evitando que o Fisco tenha de dispendar enormes recursos na fiscalização, autuação e cobrança do ITBI, porquanto assegura que os próprios contribuintes tenham a necessidade de efetuar o pagamento para poderem ultimar seus negócios imobiliários. Mas há entendimento no sentido de que, ocorrendo a transmissão da propriedade imobiliária apenas com o registro da escritura na matrícula do imóvel, a cobrança antecipada seria inadmissível, sob pena de violação à norma de competência, só se viabilizando em casos de substituição tributária para frente.

Feitas estas considerações acerca do critério temporal, analisar-se-á, doravante, as principais problemáticas referentes ao critério espacial do ITBI.

4.5 Critério espacial

O critério espacial é o elemento da hipótese de incidência que consiste no local no qual deve ser realizado o critério material para que ocorra a incidência da norma jurídico-tributária.

Conforme o art. 156, §2º, II, da Constituição Federal, o ITBI é devido ao município no qual se situe o bem imóvel. (BRASIL, 1988).

Situado no Distrito Federal, a ele cabe o ITBI. (SEGUNDO, 2018, p. 459).

Diferentemente do IPTU e do ITR, para o ITBI não interessa ser o imóvel situado em área urbana ou rural (CALIENDO, 2019, p. 875).

Também não importa se verificar em que município foi lavrada a escritura pública de compra e venda do imóvel, apenas importando o local da situação deste (CASSONE, 2018, p. 478).

Não obstante, no caso de o imóvel se situar dividido entre dois ou mais municípios, ele será cobrado por todos estes, mas exação deverá ser proporcional à área do imóvel situada em cada ente federativo. (ABRAHAM, 2020, p. 356).

O mesmo posicionamento é defendido por Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro (2018, p. 611), veja-se:

O CTN não se ocupou com a hipótese, aliás frequente, de imóveis em zonas fronteiriças e situadas, em parte, no solo estrangeiro ou no de outro Estado. Isso talvez não ocorra apenas em Sant'Ana do Livramento (Rio Grande do Sul), que se divide da cidade uruguaia de Rivera pelo eixo dum logradouro público, mas sucede também com fazendas em vários Estados limítrofes entre si ou com países estrangeiros. À falta de convenção fiscal com esses países, parece que o critério mais razoável é o da tributação proporcional à área e acessões no Brasil, seja ou não a sede da fazenda sita em nosso país. O mesmo critério atender-se-á quando parte do imóvel situar-se num Estado e parte noutra.

Em caso de dúvida de quanto pagar ou a quem pagar, em caso de mais de um sujeito ativo realizar a cobrança pela ocorrência do mesmo fato gerador, cabível o ajuizamento de ação de consignação em pagamento para ver extinto o crédito tributário, conforme os arts. 156, VIII³¹, e 164, III³², do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 1966).

4.6 Critério pessoal

O critério pessoal é o que indica quem deve realizar o critério material para que ocorra a incidência da norma jurídico-tributária (sujeito passivo), e quem é o responsável pelo recolhimento do tributo (sujeito ativo).

Sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo. Subdivide-se em contribuinte, que é quem realiza o fato gerador; e em responsável, que é outra

³¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; (BRASIL, 1966, s. p.).

³² Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. § 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar. § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (BRASIL, 1966, s. p.).

pessoa à quem a Lei atribua a obrigação de pagar o tributo. O responsável pode ser classificado de diversas formas, como responsável por sucessão, propriamente dito, por substituição etc.

Sujeito ativo é o ente federativo que possui competência para instituir o tributo. Diferencia-se da competência, que é o poder de legislar sobre o tributo (instituir, modificar, extinguir). A competência é indelegável e é atribuída a cada ente federativo pela Constituição Federal, de Brasil (1988). Em contrapartida, a sujeição ativa, que é a capacidade de fiscalizar, cobrar e arrecar, pode ser delegada à ente diverso do que possui competência (como a União delegar ao município a capacidade de cobrar o ITR), entes da administração pública indireta (autarquias e fundações de direito público), e até a entes de personalidade jurídica de direito privado (como os integrantes dos serviços sociais autônomos, que podem cobrar contribuições especiais).

O sujeito ativo do ITBI é o município da situação do bem. O sujeito passivo é quem a Lei determinar, de acordo com o art. 42 do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 1966).

Assim, pode o contribuinte ser considerado o alienante ou o adquirente do direito real imobiliário. Todavia, o que normalmente acontece é o adquirente ser o contribuinte do ITBI. Podendo a Lei atribuir responsabilidade pelo pagamento a outros, como ao alienante. (ABRAHAM, 2020, p. 356).

Para Anis Kfourir Jr, o contribuinte é sempre o adquirente (2018, p. 461).

No caso de cessão de direitos à aquisição de imóvel, pode o contribuinte ser o cedente ou o cessionário.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 650), sobre isso, afirma:

O CTN diz que o contribuinte é qualquer das partes no negócio. Parece-nos que este dispositivo não se sustenta mais em face do art. 146 da Constituição da República, que defere à lei complementar tributária definir os contribuintes dos impostos nela discriminados. Ora, se é verdade incontestemente que a lei complementar completa a Constituição (e somente ela), as matérias que lhe foram atribuídas em sede constitucional não podem ser delegadas, sob pena de o legislador ordinário poder, ele próprio, pro domo sua, alterar a Constituição.

Ou seja, o referido autor ensina que aquele dispositivo do CTN, de Brasil (1966), não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988), pois

esta, no seu art. 146, III, a, dispõe ser da atribuição de Lei Complementar indicar quem são os contribuintes de determinado tributo.

Todavia, o Código Tributário Nacional pode definir quem são os contribuintes do ITBI, pois que esta norma, apesar de ter sido instituída como Lei ordinária, foi recepcionada pela Consituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar. (SEGUNDO, 2018, p. 182).

Por fim, ressalta Paulo Caliendo (2019, p. 875) que

São responsáveis solidariamente os tabeliães, escrivães, notários, oficiais de Registro de Imóveis e demais serventuários, pelo cumprimento da obrigação tributária principal devida sobre os atos por eles praticados em razão de seu ofício, por força do art. 135, VI, do CTN. São imunes as instituições religiosas, os partidos políticos, os sindicatos e suas fundações e a União, estados, Distrito Federal e municípios, nos termos do art. 150, IV, da CF/88. As instituições de educação e assistência social mantêm a sua imunidade, condicionada às exigências de respeito ao art. 14 do CTN.

Dessa forma, possível compreender que o sujeito passivo é determinado pela legislação municipal, havendo caso de responsável tributário fixado pelo CTN, sendo o sujeito ativo decorrente do dizer constitucional e de eventuais normais municipais delegatórias de atribuições de fiscalização e arrecadação.

4.7 Critério quantitativo

O critério quantitativo corresponde à parte do prescritor da regra-matriz de incidência tributária que diz respeito ao quanto se deve pagar (*quantum debeatur*). Analisar este elemento do consequente é analisar a base de cálculo e a alíquota, além de assuntos conexos. (JR., 2018, p. 211).

A base de cálculo³³ corresponde à riqueza que se quer tributar, ou seja, é o valor total utilizado como base para o cálculo de tributo devido. É o montante sob o qual irá incidir a alíquota.

³³ A base de cálculo encontra uma relação com o aspecto material da hipótese tributária, já que procura quantificar o fato jurídico tributário, valorá-lo (ou, no caso da base em regime *prenumerando*, estimá-lo). O legislador escolhe um modo de expressar, numericamente, a hipótese tributária, e define tal modo como base de cálculo. (SCHOUERI, 2019, p. 1046, grifo do autor).

A alíquota é a quantidade da base de cálculo que o Estado tomará para si, em evidente restrição ao direito fundamental de propriedade e em exercício, pelo contribuinte, do dever fundamental de pagar tributo³⁴.

Quanto aos tipos de alíquota, ensina Anis Kfourir Jr (2018, p. 212, grifo do autor):

No que tange à alíquota é oportuno registrar que poderá ser *ad valorem* (sobre o valor) ou *ad rem* (sobre a coisa), sendo mais comum a adoção da primeira modalidade, que consiste no estabelecimento de um percentual, que incidirá sobre o valor da base de cálculo. Contudo, em determinadas situações aplicam-se as denominadas alíquotas *ad rem* ou alíquotas fixas [ou alíquota específica], onde o tributo é calculado estabelecendo-se um valor fixo por unidade, de forma que o valor da operação não afeta o montante do tributo devido. Dentre essas medidas, podemos citar a unidade, o milheiro, o quilo, e assim por diante.

Desse modo, com o resultado da incidência da alíquota sob a base de cálculo se tem a quantia que deverá ser entregue ao Poder Público para que este a faça ingressar em seus cofres na forma de receita derivada³⁵, a fim de conseguir realizar todas as incumbências que lhe são atribuídas pelo ordenamento jurídico nacional, em especial pela ordem constitucional.

É importante esclarecer que, muitas vezes, a simples operação aritmética de verificar o valor da base de cálculo e fazer incidir sob ele a alíquota não é o suficiente para se chegar ao valor devido, haja vista que pode haver a necessidade de serem considerados institutos de direito tributário capazes de tornar mais complexo o cálculo, muitos dos quais são benefícios fiscais, como a redução de base de cálculo, a isenção parcial, a concessão de crédito presumido, o próprio sistema de creditamento em tributos não cumulativos, o as exclusões e adições legais etc.

A base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel ou do direito real imobiliário transmitido, conforme o art. 38 do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 1966).

³⁴ Entende-se o dever fundamental de pagar tributos como a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado que assegura aos cidadãos os direitos fundamentais. (PAULSEN, 2020, p. 29).

³⁵ Os tributos são efetivamente a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). (PAULSEN, 2020, p. 39).

Acerca da base de cálculo na cessão de direitos à aquisição, indica José Maurício Conti que (2001, p. 10, grifo do autor) ela “refere-se ao valor venal dos direitos cedidos, e não do imóvel envolvido na transação”.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 647), a base de cálculo deste tributo é o valor da transmissão, ou seja, o valor do negócio jurídico de compra e venda. Entretanto, ressalva o autor que pode o Fisco efetivar o lançamento pelo valor que entender que o imóvel vale no mercado, não necessitando seguir o valor estipulado pelos particulares na avença. Porém, deve ser respeitado como limite máximo para a aferição da base de cálculo o valor venal do imóvel.

Nesse contexto, Leandro Paulsen (2020, p. 552) entende que o Fisco não é obrigado a utilizar a mesma base de cálculo do IPTU, a qual é baseada em plantas genéricas de valores, podendo ele aceitar o valor do negócio ou averiguar o valor de mercado do bem, sendo este o correto valor venal.

Sintetizando o assunto, afirma Paulo Caliendo (2019, p. 876):

O valor venal pode ser considerado o valor de mercado do bem, ou seja, o preço de mercado em condições normais. Dessa forma, este valor não corresponde necessariamente ao valor objeto da transação ou que consta no negócio jurídico translativo. Cabe ressaltar que se tem discutido da unidade valorativa deste valor em relação ao IPTU e mesmo a legislação de alguns municípios se referem explicitamente esta planta de valores como referência. Entendemos, no entanto, que a legislação fala do preço de mercado que é dinâmico em relação ao cadastro do imóvel na planta de valores municipal que é um componente estático e sujeito a desatualizações e, logo, deve prevalecer o critério dinâmico de aferição da base de cálculo do ITBI, com a preponderância do valor real sobre o formal. O que não se pode considerar é a imposição de uma tributação superior ao valor normal de mercado.

Todavia, há entendimentos de forma diversa, afirmando que, se o CTN elegeu como base de cálculo do ITBI o **valor venal do imóvel** e se se considerar isso como válido, então a base de cálculo deste tributo será exatamente a mesma do IPTU, que o CTN também denomina de **valor venal do imóvel**. Sendo assim, não poderá o Fisco municipal lançar o IPTU com base em um valor venal e, ao lançar o ITBI referente à transmissão do mesmo imóvel, considerar **outro** valor venal. Nesse âmbito, caso o Fisco não aceite o valor do negócio de compra e venda, deveria ele adotar o valor venal do IPTU, pois, caso adote outro valor em ato administrativo, isso resultará na desconsideração, pelo município, de outro ato administrativo do mesmo ente federativo que disse qual era o valor venal desse imóvel ao lançar o IPTU (JR., 2018, p. 459).

Desse modo, seguindo essa doutrina, um imóvel só deve possuir um valor venal, a ser utilizado em todos os casos, e não um valor venal para cada tributo que utilize como base de cálculo o valor venal.

Continuando, se posicionando no sentido de que a base de cálculo do ITBI deveria ser diversa da do IPTU, sendo exatamente o valor da transmissão, e não o valor venal, de mercado ou do imóvel, critérios ditos não recepcionados, ensina Anis Kfourir Jr (2018, p. 459):

Em conclusão, portanto, posicionamos nosso entendimento no sentido de considerar a base de cálculo do ITBI como sendo o valor da efetiva transmissão, por entender que esta é o elemento inerente ao critério material da hipótese de incidência do tributo, não devendo ser adotado qualquer outro critério, a exemplo do valor venal do IPTU ou ainda fórmulas adotadas pela Fazenda Pública para estimar o valor de venda. Há de prevalecer o valor ajustado contratualmente e registrado no respectivo Registro de Imóveis, que goza de fé pública. Diante desse raciocínio, concluímos que a redação do Código Tributário Nacional, em relação à base de cálculo para o ITBI, não foi recepcionada pela Constituição de 1988.

Na visão do Superior Tribunal de Justiça, a qual já está consolidada neste órgão jurisdicional, a base de cálculo do ITBI não precisa ser vinculada à do IPTU, pois são diversas, havendo diferentes tipos de lançamento para estes tributos e, também, diferentes formas de apuração do valor venal (STJ, 2019).

O Supremo Tribunal Federal, por meio da sua Súmula nº 108, consolidou entendimento no sentido de que o valor do imóvel deve ser apurado à época da alienação do imóvel e não da promessa (compromisso de compra e venda), ou seja, caso o valor do imóvel sofra alteração entre a assinatura da promessa e a da escritura pública, a base de cálculo deve ser o valor neste último momento, pois entende-se ser este mais próximo da ocorrência do fato jurígeno tributário (transmissão da propriedade, com o registro competente). (STF, 1963b).

Outrossim, com a mesma justificativa, por meio da sua Súmula nº 108, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento de que não incide o ITBI sobre o valor de construção ou de parte de construção realizada pelo adquirente após a aquisição do imóvel, devendo este ser apurado levando em consideração apenas o que já estava construído à época da alienação do bem. (STF, 1963c).

A alíquota do ITBI é especificada na Lei municipal, não mais se aplicando o art. 39 do CTN que afirmava que o Senado Federal iria fixar a alíquota máxima em Resolução, o que ainda se aplica somente ao ITCMD. (PAULSEN, 2020, p. 552).

Nesse âmbito, faz-se mister ressaltar que a progressividade³⁶ no ITBI é tema por demais conturbado, havendo posicionamentos discrepantes na doutrina e na jurisprudência nacional. O STF, por exemplo, possui entendimento consolidado na sua Súmula nº 656 no sentido de que “É inconstitucional a Lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.” (STF, 2003,, grifo do autor).

Vittorio Cassone (2018, p. 479) é adepto à proibição da progressividade no ITBI, como pode-se observar:

Poderia ter alíquotas progressivas, se a CF/1988 excepcionasse, tal como ocorreu com o IPTU, pois, ao elencar os impostos dos Municípios, previu a progressividade para o IPTU mas não para o ITBI. Essa é a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, como veremos em seguida. [...] Espere-se que a jurisprudência seja mantida pela nova composição do STF.

Conquanto afirme isso, o referido autor também defende que a alíquota do ITBI deve ser fixada observando-se o princípio da capacidade contributiva³⁷ (CASSONE, 2018, p. 479), mas não indica formas de se observar este princípio além da sua principal ferramenta, que é a progressividade.

Ressalva Leandro Paulsen (2020, p. 551) que este entendimento tende a mudar, pois, em relação ao ITCMD, outro imposto sobre transmissão de bens, entendia-se que não poderia ter alíquotas progressivas, mas, posteriormente, este entendimento foi alterado, sendo que hoje a jurisprudência nacional permite a previsão da progressividade nas Leis estaduais deste imposto.

³⁶ A progressividade nos tributos, sob o prisma da justiça, é a única técnica que permite a personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1.º, da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, têm de ser compensadas por meio da progressividade, a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total. Exemplo dessa progressividade no IPTU, recomendável para cumprimento da Constituição, é a elevação da alíquota à medida que sobe o valor do imóvel. (BALEIRO e DERZI, 2018, p. 545).

³⁷ O princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º, da Constituição é considerado corolário do princípio da isonomia. Podemos definir tal princípio como a capacidade que tem o contribuinte para se onerar junto ao Fisco, sem que haja violação de sua dignidade, isto é, dos elementos mínimos para a sua subsistência digna. Este princípio busca a justiça fiscal, uma justiça distributiva, em que todos os cidadãos participem do custeio dos tributos, mas segundo a sua capacidade de pagá-los (de acordo com a sua capacidade econômica). Trata-se de uma norma programática, que significa uma diretriz a ser seguida pelo legislador infraconstitucional. [...] O princípio da capacidade contributiva pode ser exteriorizado de várias formas, que são verdadeiros subprincípios, tais como: progressividade, proporcionalidade, seletividade, entre outros. (CARNEIRO, 2020, p. 472)

Como um defensor da progressividade no ITBI, José Maurício Conti (2001, p. 13) vaticina:

A progressividade de alíquotas é técnica tributária consagrada e aplicada a vários impostos, tendo inclusive o texto constitucional determinado expressamente sua observância no imposto de renda (art. 153, § 20, I). E a maior parte dos estudiosos vê esta técnica como correta no sentido de realizar a Justiça Fiscal, sendo ela inerente ao princípio da capacidade contributiva. [...] Não obstante a progressividade atinja resultados mais precisos quando é aplicada sobre a renda auferida, é de se admitir que a progressividade do ITBI obedece ao princípio da capacidade contributiva. É legítima a presunção de que o adquirente de um imóvel maior valor tem maior capacidade de arcar com o ônus tributário do que quem negociou um imóvel de valor menos elevado, devendo por isto suportar uma tributação mais gravosa. [...] Ante o exposto, há que se reconhecer a progressividade como instrumento eficiente e inerente ao princípio da capacidade contributiva. [...] Portanto, sendo a capacidade contributiva um dos princípios tributários consagrados expressamente em nosso ordenamento jurídico, em face do disposto no art. 145, § 10, da Constituição, correta é a utilização de alíquotas progressivas, crescentes conforme o valor venal do imóvel.

Por fim, cumpre analisar a relação do ITBI com o IR.

No caso, quando ocorre a aquisição de imóvel e, posteriormente, a sua venda, por um preço maior que o da aquisição, ocorre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (hipótese de incidência do IR³⁸). Nessa situação, o IR incide sob o ganho de capital, quando da sua realização, e possui alíquotas próprias, diversas da tabela do IRPF, mas também progressivas. (ABRAHAM, 2020, p. 329).

Ocorrendo isto, é de se ressaltar que, na venda do imóvel, houve a incidência do ITBI, logo este deve ser abatido do montante a ser pago a título de IR, conforme o art. 40 do Código Tributário Nacional, de Brasil (1966).

Para elucidar o tema, diz Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 647):

A transmissão tributada pelos Municípios atinge o valor venal do bem imóvel objeto do negócio jurídico, tenha ou não havido acréscimo patrimonial para as partes. O Município participa com um percentual sobre o valor do negócio, como se fora um vero corretor. A sua tributação é sobre o valor da transmissão. A União, entretanto, só tributará a mais-valia que porventura o vendedor obtiver (o chamado lucro imobiliário), pois aí, na hipótese de haver lucro, terá ocorrido um acréscimo patrimonial imediato (no caso da pessoa jurídica, o lucro da transação eventual terá que ser tributado no ajuste anual junto com os resultados operacionais). Evidentemente, o imposto pago a

³⁸ CTN: Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 1966, s. p.).

título do ITBI é dedutível, pois entra no custo da transação, embora o acréscimo possa sumir no resultado geral (prejuízo).

Repise-se que a hipótese de incidência do IR será a aquisição da renda, e a do ITBI será a transmissão da propriedade. Dessa forma, caso o imóvel seja vendido a preço inferior do montante que se pagou pela sua aquisição (em caso de desvalorização, por exemplo), não haverá a incidência do IR, porquanto não haverá renda no caso, apenas prejuízo. Todavia, conquanto isto, incidirá o ITBI, visto que, para este imposto, não interessa o valor da aquisição e pode ser desconsiderado o valor da venda, para que seja considerado como base de cálculo o valor venal do imóvel.

Exemplificando: o imóvel vale trezentos mil reais; foi adquirido por este valor; após anos, passou a valer um milhão de reais; foi vendido por quinhentos mil reais; o IR incidirá sobre a renda, ou seja, o acréscimo patrimonial realizado, que é duzentos mil reais; o ITBI incidirá sobre o valor venal, um milhão de reais.

5 RELAÇÃO ENTRE O ITBI E O CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS

5.1 Incidência na promessa de compra e venda à luz da Constituição Federal de 1988 e da doutrina nacional

Questão deveras tormentosa é a incidência do ITBI em torno dos contratos de promessa de compra e venda de imóvel.

Antes de iniciar o debate que se propõe, cumpre trazer à baila o comentário de Sacha Calmon Navarro Coêlho ao encerrar suas considerações acerca exatamente do tema deste item, diz ele que “De todo modo, a discussão, mais uma vez, demonstra que o Direito Tributário é um Direito de superposição que se funda, em grande parte, no respeito às formas, institutos e conceitos de Direito Privado (art. 110 do CTN).”

Primeiramente, reitere-se que este contrato preliminar, ao ser concluído, cria direito apenas obrigacional, consistente no direito do promitente comprador, depois da quitação do contrato, exigir do promitente vendedor, e apenas dele, a outorga da escritura pública definitiva, configurando o **direito obrigacional à aquisição do imóvel**.

Já nesse momento, o contrato pode ser cedido pelo promitente comprador à terceiro, o qual adquire o direito à aquisição do bem, via contrato de cessão de direitos, o que pode ser feito de forma onerosa ou gratuita.

Caso o compromisso seja registrado no Cartório de Registro de Imóveis, à margem da matrícula do imóvel que se promete alienar, e não havendo cláusula de arrependimento, adquire o promitente comprador o **direito real à aquisição do imóvel**, pelo qual pode ele exigir a outorga da escritura definitiva em face de qualquer pessoa que passe a possuir a titularidade do direito de propriedade do bem prometido à venda.

Ulteriormente ao registro, tendo surgido o direito real, pode, também, ser este cedido a terceiros, de forma onerosa ou gratuita. Contudo, nesse caso, deverá ser o contrato de cessão de direitos registrado no Cartório de Registro de Imóveis competente, pois só assim será efetivada a transmissão do direito real.

Alertando para a possibilidade de este tipo de contratação causar prejuízos aos cofres públicos, lecionam Igor de Lucena Mascarenhas e Rodrigo Lucas Carneiro Santos (2017, p. 6 e 14):

De acordo com a estrita legalidade e com a jurisprudência dominante, o cidadão-contribuinte pode firmar contrato de promessa de compra e venda de um imóvel, entrar no efetivo exercício da posse e não transferir o registro de propriedade no Registro de Imóveis. As consequências serão: a) diferimento do pagamento do ITBI até a ocasião da efetiva transferência da propriedade no Cartório; b) possibilidade de defender a sua posse do imóvel de qualquer tentativa de constrição judicial, através da utilização dos embargos de terceiro. [...]

A evasão tributária do ITBI, através de contratos de promessa de compra e venda, representa um perigo ao sistema tributário baseado no binômio participação-responsabilidade. Isso se dá porque a escassez monetária afeta as receitas do município e, por via de consequência, a liberdade dos contribuintes. Não há como pagar serviços públicos de qualidade sem que o ente federativo municipal dispenda considerável quantidade de numerário. Logo, sem que haja dinheiro, não há como haver direitos.

A Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988) afirma o seguinte:

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;

Assim, a hipótese de incidência está delimitada pelos verbos **transmitir** e **ceder**. Este deve se dar em relação a direitos à aquisição de imóveis e aquele em relação à imóveis ou direitos reais imobiliários.

Pela incidência nos compromissos de compra e venda irrevogáveis e registrados, conquanto não explicita em que momento ocorreria este fenômeno, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 428, grifo do autor):

Para nós, contudo, a promessa irretroatável e irrevogável de compra e venda, por admitir o direito de sequela e o uso dos interditos, se averbada à margem do registro, equipara-se à transmissão da propriedade (interpretação extensiva). Ademais, pode o comprador exigir a outorga compulsória da escritura, substituindo a vontade do devedor pela do juiz, se quitado o preço. Comprova-se que tem direito real. Equipara-se a proprietário seguindo a sua coisa. O Direito Tributário, nestas circunstâncias, *tributa desde logo* uma promessa (que hoje, por força do art. 1.417 do Código Civil, possui natureza de direito real).

Para melhor entendimento acerca deste complexo assunto, alvo de inúmeras divergências, é axiomáticamente importante ratificar que só se transmite ou

se cede o que já se possui, conforme Gustavo Oliveira de Sá e Benevides (2015, p. 6):

Como o termo “transmissão” remete ao verbo núcleo da exação tributária, a correta especificação deste vocábulo, mostra-se, no momento, de essencial importância para a análise da incidência do tipo. Em verdade, a transmissão pressupõe a preexistência de um determinado direito, anteriormente criado e já atuante no mundo jurídico, cuja titularidade encontra-se sob a guarda de um sujeito de direitos, que dele pode livremente dispor. Ora, apenas se transmite aquilo que já se possui. Perfazendo uma interpretação lógico-semântica do caso, se este vocábulo significa “fazer passar de um lugar a outro”, deduz-se que pré-constituição da coisa transmitida é o pressuposto básico para este ato. [...] Assim sendo, sob este prisma hermenêutico, tendo em vista que somente os direitos já constituídos podem ser objeto de transmissão, caso não se configure a preexistência destas prestações, configurar-se-á, por dedução lógica, a hipótese de nascimento de um direito (e não da sua transmissão).

No caso, trata-se de transmissão de imóveis e direitos reais imobiliários e cessão de direitos à sua aquisição. Assim, os referidos direitos, que serão transmitidos ou cedidos, já devem existir antes destes atos. Dessa forma, o ato que origina os direitos que, após, poderão ser cedidos ou transmitidos não faz parte da hipótese de incidência do ITBI.

Exemplificando: quando se institui o usufruto, se está a criar direito real antes inexistente. O proprietário possuía o direito real de propriedade e não o de usufruto. São poderes inerentes à propriedade plena o uso, a fruição, a disposição e a reivindicação do bem. Com a instituição do usufruto, o proprietário transfere para outrem os poderes de uso e gozo da coisa, mantendo para si os demais. O mesmo raciocínio pode-se aplicar, por analogia, aos demais direitos reais sobre coisas alheias.

Dito isso, o ITBI não incide sobre a transmissão de poderes inerentes à propriedade, mas sobre a transmissão de direitos reais. Ou seja, para ocorrer a incidência deveria o proprietário **transferir** a propriedade ou o usufruto, e não **constituir** o usufruto (ressalte-se que este direito não pode ser transferido).

A própria forma de enunciar os dispositivos do Código Civil de 2002, de Brasil (2002, grifo nosso), deixa claro este aspecto, conforme se vê:

Art. 1.391. O usufruto de imóveis, quando não resulte de usucapião, **constituir-se-á** mediante registro no Cartório de Registro de Imóveis. [...]

Art. 1.393. Não se pode **transferir** o usufruto por alienação; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso.

Com o mesmo raciocínio, mas em relação ao direito do promitente comprador, quando este adquire o direito à aquisição do bem (direito de se tornar proprietário) não é o proprietário que lhe transmite isto, pois o proprietário não o possui, ele possui o direito de propriedade e os poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa.

Outrossim, é ilógico pensar que o direito à aquisição é transferido pelo proprietário, pois só se transfere o que se possui e o proprietário não possui o direito de adquirir o imóvel pois ele já é o seu dono. Como o dono de um imóvel pode possuir o direito de adquirir seu próprio imóvel? O que ocorre é o surgimento originário deste direito, e não sua transmissão, podendo ele, depois, ser transmitido.

Nesse sentido, vaticina Gustavo Oliveira de Sá e Benevides (2015, p. 8, grifo do autor):

Com efeito, não se pode inferir que um proprietário detém o direito de adquirir o imóvel, quando ele próprio já é o titular da propriedade deste bem. Não existe logicidade para a coexistência de ambos os direitos. Se alguém detém o direito à aquisição de um bem, é porque não possui este bem. Fazendo uso novamente da técnica *argumentum ad contrario sensu*, consistiria em dizer que o proprietário de um bem também possuiria o direito a adquiri-lo, muito embora já o ter anteriormente adquirido.

Feitas essas considerações, voltando à análise do compromisso de compra e venda de bem imóvel, com o fito de verificar a incidência ou não do ITBI nos atos que envolvem este contrato preliminar, deve-se diferenciar as situações que podem ocorrer em sendo realizado este pacto, quais sejam, a conclusão do contrato (assinatura), a cessão do contrato não registrado, o registro do contrato e a cessão do contrato registrado.

Quanto à conclusão do contrato, no momento em que ele é firmado, surge o direito obrigacional à aquisição do imóvel do promitente comprador em face do promitente vendedor, o qual se tornará exigível quando da quitação da avença. Não ocorre a incidência do ITBI, pois não há transmissão de direitos reais ou cessão de direitos à aquisição.

Argumentando a favor da incidência do ITBI no momento inicial da firmação do contrato de promessa de compra e venda, a fim de evitar a evasão fiscal, dizem Igor de Lucena Mascarenhas e Rodrigo Lucas Carneiro Santos (2017, p. 29) que:

A cobrança do ITBI em razão do contrato de promessa de compra e venda, condicionada ao imediato estorno em caso de não concretização do negócio jurídico, representaria uma medida de garantia para o recebimento de receitas públicas, ao passo que possibilita a organização da propriedade nas cidades. É uma medida de combate à evasão fiscal e, conseqüentemente, garante um maior capital para investimento em serviços públicos.

Em relação à cessão do contrato não registrado, ocorre a cessão do direito à aquisição do imóvel. Observe-se que a Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988), apenas fala em cessão de direito à aquisição, não atribuindo a este direito o caráter de real, podendo ser ele real ou obrigacional. Quando ocorre esta cessão, é fato que houve a cessão do direito à aquisição e, por consguinte, caso onerosa, o fato gerador do tributo, que é exatamente este. Assim, nesse caso, ocorre a incidência do ITBI.

Se referindo à celebração do contrato de cessão de direitos, aduz José Alberto Oliveira Macedo (2009, p. 172):

Trataremos, a seguir, apenas da materialidade "transmissão" porque quanto à materialidade "cessão de direitos à aquisição", entendemos que o critério temporal correspondente se perfaz no próprio momento da celebração do contrato que o consubstancia.

Em contrapartida, pela não incidência do ITBI na celebração do compromisso de compra e venda que não esteja registrado³⁹, adverte Paulo Caliendo (2019, p. 873):

Desse modo, o modelo de transmissão da propriedade no Brasil segue um sistema misto, no qual dois elementos são fundamentais para a transmissão da propriedade: i) um negócio causal que objetive a transmissão da propriedade; e ii) a transcrição no Registro de Imóveis do título translativo. Assim, a mera promessa ou compromisso de compra e venda de imóvel sem o respectivo registro não se constitui em hipótese de incidência do ITBI.

Em se tratando do registro do contrato, caso seja este irrevogável e irretratável, surge, neste ato, o direito real à aquisição do bem, o qual pode ser exercido, com a exigência, após a quitação, da outorga da escritura pública, em face do promitente vendedor e de terceiros. Não ocorre a incidência do ITBI, pois não há transmissão de direitos reais ou cessão de direitos à aquisição.

³⁹ Dessa forma, entende ele que, no registro do compromisso de compra e venda, ocorre a incidência do ITBI.

Indicando ser totalmente descabida a incidência do ITBI no registro da promessa de compra e venda, Gustavo Oliveira de Sá e Benevides (2015, p. 8):

Quando se efetua o registro da promessa de compra e venda, o respectivo direito real concedido ao promitente-comprador importa na preferência à aquisição do bem imóvel. Acontece que o ato cartorário não gera a transmissão deste direito, mas a sua constituição. [...] De fato, não há qualquer lógica nesta acepção. Afigura-se desarrazoado considerar que exista transmissão do direito real à aquisição do bem imóvel, por parte de alguém que já possua este bem. Assim sendo, temos que não existe transmissão de direito real no momento do registro da promessa de compra e venda. Trata-se, em verdade, não de transmissão, mas de constituição de um direito real, exclusivamente pertencente àquele que se propõe a adquirir o bem, ou seja, na espécie, do promitente-comprador.

A cessão do contrato registrado faz com que ocorra a transmissão do direito real à aquisição do bem, sendo prevista expressamente, caso onerosa, como parte do critério material do ITBI. Repise-se que, neste caso, só ocorre a efetiva transmissão com o registro cartorário competente. Este ato está previsto tanto no verbo transmissão, pois ocorre a transmissão de direito real, como no de cessão, por ser, evidentemente, uma cessão de direito à aquisição.

Em defesa deste entendimento, afirma José Alberto Oliveira Macedo (2009, p. 150, grifo do autor) que “para nós, a tipificação expressa pelo constituinte dos direitos à aquisição de bens imóveis tem destinação certa: *as cessões de compromissos de compra e venda*, como já pudemos defender anteriormente.”

Vittório Cassone (2018, p. 725), ao afirmar que “aquele que tem o ‘direito’ sobre certo imóvel, e o cede a terceiros, por ato oneroso, pratica um ato jurídico sujeito ao ITBI”, nos faz acreditar que entende pela incidência deste imposto nos casos de cessão de direitos de que já os possui, e não na constituição inicial do direito.

Diferente opinião sustenta José Maurício Conti (2001, p. 8), para quem não incide o ITBI de forma alguma nas promessas de compra e venda, apenas no registro do contrato definitivo. Diz o autor que “cabe ressaltar, outrossim, que mera promessa, ou outro ato prévio àquele destinado à transmissão definitiva da propriedade, não caracteriza o fato gerador do imposto.”

Em sentido totalmente oposto adverte Cláudio Carneiro (2020, p. 656), indicando a incidência na promessa de compra e venda irrevogável e irretroatável desde a celebração do contrato preliminar, independentemente de cessão ou, até, de registro, considerando este ato meramente uma formalidade legal exigida pela Lei civil,

5.2 Incidência na promessa de compra e venda de acordo com a legislação paulistana e fortalezense e aspectos gerais do ITBI nestas Leis

Neste momento, será analisado o que dizem as Leis tributárias dos municípios de São Paulo/SP e Fortaleza/CE acerca da relação entre o ITBI e o contrato de promessa de compra e venda.

Inicialmente, cumpre justificar a escolha. A legislação de Fortaleza/CE foi escolhida por ser o município da sede da instituição de ensino perante a qual será submetido este trabalho (UFC). Já a legislação de São Paulo/SP foi selecionada por ser a que foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento de caso paradigma (*leading case*) no qual este órgão judicial consolidou o entendimento acerca desta discussão no âmbito do Poder Judiciário.

A Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991, grifo do autor), dispõe sobre o ITBI na capital paulista. Ela prevê a hipótese de incidência deste imposto da seguinte forma:

Art.1º -O Imposto sobre Transmissão “inter vivos” de bens imóveis e de direitos reais sobre eles tem como fato gerador:

I – a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso:

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

b) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia e as servidões.

II – a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.

Parágrafo único – O imposto de que trata este artigo refere-se a atos e contratos relativos a imóveis situados no território deste Município.

Art.2º - Estão compreendidos na incidência do imposto:

I – a compra e venda;

II – a dação em pagamento;

III – a permuta;

IV – o mandato em causa própria ou com poderes equivalentes para a transmissão de bem imóvel e respectivo substabelecimento, ressalvado o disposto no artigo 3º, inciso I, desta Lei;

V – a arrematação, a adjudicação e a remição;

VI - o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão, considerando, em conjunto, apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou monte-mor. (Redação dada pela [Lei nº 13.402/2002](#))

VII – o uso, o usufruto e a enfiteuse;

VIII – a cessão de direitos do arrematante ou adjudicatário, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação;

IX – a cessão de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda;

X – a cessão de direitos à sucessão;

XI - a cessão de benfeitorias e construções em terreno comprometido à venda ou alheio;

XII – todos os demais atos onerosos translativos de imóveis, por natureza ou cessão física, e de direitos reais sobre imóveis.

Art. 3º - O imposto não incide:

I – no mandato em causa própria ou com poderes equivalentes e seu substabelecimento, quando outorgado para o mandatário receber a escritura definitiva do imóvel;

II – sobre a transmissão de bem imóvel, quando este voltar ao domínio do antigo proprietário por força de retrovenda, de retrocessão ou pacto de melhor comprador;

III – sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas em realização de capital;

IV – sobre a transmissão de bens ou direitos aos mesmos alienantes, em decorrência de sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos;

V – sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

VI - sobre a constituição e a resolução da propriedade fiduciária de coisa imóvel, prevista na [Lei Federal nº 9.514, de 20 de novembro de 1997](#) (Incluído pela [Lei nº 13.402/2002](#))

Analisando a Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991), observa-se que a hipótese de incidência, no art. 1º, foi delimitada de forma a incidir o tributo sobre as transmissões de imóveis ou de direitos reais imobiliários, exceto os de garantia e, também, as servidões, as quais já foram objeto de análise tendendo a demonstrar, realmente, a não incidência do ITBI em relação a este direito real, diferentemente do que apregoam autores já citados. Ademais, prevê que incide na cessão de direitos à aquisição de imóveis.

Continuando, o art. 2º da Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991), prevê a incidência em contratos e institutos que não possuem maiores divergências. Quanto aos fatos imponíveis que importam em debate, a Lei prevê o contrato de permuta, o qual muitos doutrinadores, como já visto, entendem pela não incidência; o mandato em causa própria e o substabelecimento, que não são objeto de estudo neste trabalho; o uso e o usufruto, os quais não admitem o ITBI; e a cessão de promessa de compra e venda, tema da mais elevada controvérsia jurídica.

Quanto à promessa de compra e venda, a previsão legal é no sentido de que a realização da cessão da promessa seria alvo da incidência do ITBI (São Paulo/SP, 1991). Portanto, está de acordo com a literalidade do texto da Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988), e com o entendimento que ora se defende.

Todavia, esta Lei não prevê critério para impedir a bitributação que pode ocorrer nesta situação. Veja-se, será tributada cessão da promessa de compra e venda e, após a concretização do negócio, há previsão legal para se tributar a compra e venda (definitiva). Sem regulamentação legal expressa deste caso, pode o Fisco

cometer abuso realizando a exação de dois atos referentes ao mesmo imóvel (a cessão da promessa de compra e, posteriormente, a sua compra).

Ressalte-se que o art. 3º da Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991), determina, no inciso V, que não incide sob bens transferidos decorrentes da extinção da pessoa jurídica, conforme imunidade constitucional. Todavia, no inciso IV, dispõe que não incide apenas em relação aos bens desincorporados de pessoa jurídica que retornem à pessoa do seu alienante, ou seja, faz a mesma restrição que o art. 36, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, de Brasil (1966), tenta fazer, a qual não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988), a qual não impõe restrição alguma ao exercício desta imunidade. Portanto, deve ser tido como inconstitucional o art. 3º, IV da Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991). Veja-se, além disso, o que diz outro dispositivo desta Lei:

Art. 9º. O valor da base de cálculo será reduzido:(Redação dada pela [Lei nº 14.256/2006](#))

I – na instituição de usufruto e uso, para 1/3 (um terço);

II – na transmissão de nua propriedade, para 2/3 (dois terços);

III – na instituição de enfiteuse e de transmissão dos direitos d enfiteuta, para 80% (oitenta por cento);

IV – na transmissão de domínio direto, para 20% (vinte por cento).

Parágrafo único – Consolidada a propriedade plena na pessoa do proprietário, o imposto será calculado sobre o valor do usufruto, uso ou enfiteuse.

De acordo com o já estudado, as materialidades que atraem a incidência do ITBI são a **transmissão** e a **cessão**, bastando a leitura do texto constitucional para se chegar a essa conclusão. Para além destas não possui liberdade o legislador municipal. No caso, é evidente a inconstitucionalidade da norma quando informa que a base de cálculo sofrerá determinadas alterações quando o fato gerador ocorrido for a **instituição** de direitos reais, visto que este é caso de não incidência tributária.

Por fim, interessante observar que o art. 6º da Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991), elegeu como contribuintes “os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos”, “os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda” e “os transmitentes, nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil.”

Passa-se à análise do Código Tributário do Município de Fortaleza, aprovado pela Lei Complementar 159 de 2013, de Fortaleza/CE (2013), o qual prevê, como hipótese de incidência do ITBI, o seguinte:

Art. 297. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso Inter Vivos (ITBI) tem como fato gerador:

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

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

III - a promessa ou o compromisso de compra e venda e de permuta de imóveis;

IV - a procuração pública em causa própria para transferência de imóveis;

V - a procuração pública irrevogável e irretroatável, para venda de imóveis, sem a apresentação e/ou confirmação da concretização do negócio;

VI - nas tornas ou reposições em que ocorram:

a) a partilha efetuada em virtude de dissolução da sociedade conjugal ou morte, quando, em face do valor do imóvel, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, for atribuído a um dos cônjuges separados ou divorciados, ou ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, recebimento de imóvel situado no Município, quota-parte cujo valor seja maior do que o da parcela que lhe caberia na totalidade desse imóvel;

b) a divisão, para extinção de condomínio de imóvel, quando qualquer condômino receber quota-parte material cujo valor seja maior do que o de sua quota-parte ideal.

VII - a cessão de direitos relativos às hipóteses de incidência listadas nos incisos de I a VI do caput deste artigo.

§ 1º O ITBI incide sobre bens situados no município de Fortaleza.

§ 2º Na concretização do negócio objeto da promessa ou da procuração, com o promitente comprador ou com o outorgado, não haverá nova incidência do imposto.

Art. 298. O Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI) não incide sobre a transmissão de bens e direitos, quando for:

I - realizada para incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica, em pagamento de capital nela inscrito;

II - decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica;

III - decorrente de desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos, na forma do inciso I deste artigo, relativamente aos mesmos alienantes.

Pela análise dos dispositivos acima, constata-se que o Código Tributário do Município de Fortaleza, de Fortaleza/CE (2013), elege, como hipótese de incidência tributária do ITBI, a transmissão da propriedade ou do domínio útil e de direitos reais imobiliários, exceto os de garantia. Outrossim, prevê o nascimento da obrigação tributária com a procuração em causa própria e a irrevogável para venda de imóveis, o excesso de meação e de divisão de condomínio (temas alheios ao objeto deste trabalho). Incide o imposto, também, sobre as promessas de compra e venda e de permuta, além das cessões dos direitos referentes a todos os casos anteriores.

Primeiramente, percebe-se a diferença, em relação ao ITBI paulistano, no que tange à materialidade cessão. Na Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991), somente incide o tributo na cessão de direitos à aquisição de imóvel. Já no Código Tributário do Município de Fortaleza, de Fortaleza/CE (2013), a cessão que atrai a incidência não é a relativa apenas a direitos à aquisição, mas, em verdade, à cessão de quaisquer direitos dentre os enumerados nos incisos do seu art. 297. Neste ponto, percebe-se um descompasso o texto da Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988), a qual prevê, como complemento à materialidade “cessão”, que esta deve se dar em relação a direitos de aquisição (de imóveis), e não em relação à quaisquer cessões de direitos, como quer a Lei municipal.

No que diz respeito à promessa de compra e venda, o Código Tributário do Município de Fortaleza, de Fortaleza/CE (2013), diferentemente da Lei do ITBI de São Paulo, prevê a incidência do tributo na “promessa ou compromisso de compra e venda e de permuta de imóveis”, pelo que se depreende que o fato jurídico tributário é a celebração do negócio preliminar, o que, como já analisado, não importa nem na **transmissão**, nem na **cessão**, mas na **instituição** de direito real, fato não previsto constitucionalmente.

Apesar desta previsão normativa, a LC 159/2013, de Fortaleza/CE (2013) traz preceito que impede a ocorrência da bitributação do ITBI⁴⁰, no §2º do seu art. 297, o qual determina que, em caso de se firmar o negócio definitivo, não incidirá, novamente, o tributo. Todavia, permanece hipótese de bitributação em caso de, por exemplo, celebração do compromisso de compra e venda e posterior cessão deste, visto que ambos são hipóteses de incidência do tributo de acordo com a referida Lei.

No art. 298 da LC 159/2013, de Fortaleza/CE (2013), está prevista a imunidade constitucional em operações societárias. Contudo, ocorre o mesmo vício da Lei nº 11.154 de 1991, de São Paulo/SP (1991), quando dispõe que somente ocorre a imunidade quando o bem desincorporado da pessoa jurídica volta para o patrimônio da pessoa que originalmente alienou este bem para ela em integralização do capital social. Restrição não prevista na Lei Maior, conforme já dito.

Continuando, diz a LC 159/2013, de Fortaleza/CE (2013):

⁴⁰ A bitributação do ITBI consiste na incidência deste imposto em algum momento da promessa de compra e venda (celebração, registro, cessão ou outro), seguida de nova incidência quando ocorrer a transmissão do imóvel após o contrato de compra e venda definitivo.

Art. 301. O contribuinte do ITBI é o adquirente e o cessionário do bem ou direito.

Parágrafo único. Nas permutas, cada permutante será o contribuinte do imposto incidente sobre o correspondente bem adquirido.

Art. 302. Respondem solidariamente pelo pagamento do ITBI:

I - o transmitente;

II - o cedente;

III - o anuente;

IV - os tabeliães, escrivães e os demais serventuários de ofício, relativamente aos atos por eles praticados, em razão de seu ofício, ou pelas omissões por que forem responsáveis;

V - as pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse comum na situação que tenha dado origem ao fato gerador do imposto;

VI - todo aquele que comprovadamente concorra para a sonegação do imposto.

Parágrafo único. Os efeitos da solidariedade, previstos no artigo 39 deste Código, são aplicados ao disposto neste artigo.

De imediato percebe-se que a aplicação do art. 42 do Código Tributário Nacional, de Brasil (1966), o qual determina que “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a Lei.” A Lei fortalezense indica como contribuintes o adquirente, o cessionário e o permutante (lembre-se que na Lei de São Paulo/SP os contribuintes são o adquirente, o cedente e o transmitente).

Além disso, são indicados como solidariamente responsáveis o transmitente, o cedente e o anuente, como também os oficiais de registro⁴¹, as pessoas com interesse comum⁴² e todos os que, de qualquer forma, participarem do da sonegação do imposto.

Vale registrar que o Código Tributário do Município de Fortaleza, de Fortaleza/CE (2013), também usa expressamente a materialidade **instituição**, merecendo críticas neste ponto. Todavia, para além disso (já é indevida a incidência só pela previsão da instituição no critério material), ele regulamenta a incidência do ITBI na **instituição onerosa** de direitos reais de caráter gratuito obrigatório, criando

⁴¹ CTN: Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...] VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; (BRASIL, 1966, s. p.).

⁴² CTN: Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. (BRASIL, 1966, s. p.).

uma contradição em termos, como no caso da incidência do ITBI⁴³ na instituição onerosa do direito real de habitação⁴⁴.

Por fim, cabe comentar o art. 300 do Código Tributário do Município de Fortaleza, de Fortaleza/CE (2013), o qual indica isenções pessoais. O seu inciso III considera isenta do ITBI a transmissão de imóvel no caso de contribuinte comprovadamente pobre, que utilizará o imóvel para sua residência, não possuindo qualquer outro imóvel em Fortaleza e desde que o valor venal do imóvel seja igual ou inferior a R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil reais), o que indica aplicação do princípio da capacidade contributiva, a fim de não tributar os que comprovadamente possuam incapacidade contributiva, mas de forma bastante restrita. Em contrapartida, ao ler o disposto no inciso I do mesmo artigo, é de fácil constatação a existência de uma discriminação entre contribuintes⁴⁵, quando são consideradas isentas as transmissões de imóvel residencial por servidor público, ativo ou inativo, do município de Fortaleza, da administração direta ou indireta, desde que não possua outro imóvel em Fortaleza. Neste caso, não se está a aplicar a capacidade contributiva, tratando-se de mera benesse, podendo o imóvel possuir qualquer valor venal e o contribuinte possuir qualquer renda, diferenciando-se o servidor municipal dos demais trabalhadores fortalezenses.

5.3 Incidência na promessa de compra e venda na visão da jurisprudência nacional (TJCE e STF)

O Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE), possui jurisprudência conflitante acerca da incidência do ITBI, dessa forma, analisar-se-á a evolução

⁴³ Art. 303. A base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI) será o valor de mercado do imóvel ou dos direitos a ele relativos, transmitidos ou cedidos, determinado pela Administração Tributária, podendo ser estabelecido através de: [...] § 2º **Na instituição**, renúncia ou extinção **onerosas de** usufruto, uso, **habitação**, servidão, direito de superfície e fideicomisso, a base de cálculo será de 50% (cinquenta por cento) do maior valor dentre o valor do negócio jurídico e o valor de mercado do imóvel ou do direito. (FORTALEZA, 2013, s. p., grifo nosso).

⁴⁴ CC: Art. 1.414. Quando o uso consistir no direito de habitar **gratuitamente** casa alheia, o titular deste direito não a pode alugar, nem emprestar, mas simplesmente ocupá-la com sua família. (BRASIL, 2002, s. p., grifo nosso).

⁴⁵ CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988, s. p.).

recente do entendimento acerca do tema neste órgão jurisdicional. Ressalte-se que os julgamentos analisados reportam-se ao Código Tributário do Município de Fortaleza, de Fortaleza/CE (2013).

Em 28/08/2017, no julgamento o recurso de Apelação interposto nos autos do processo nº 0162936-68.2016.8.06.0001, a 1ª Câmara Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por unanimidade, entendeu que incide o ITBI nos contratos de promessa de compra e venda no momento de sua celebração, pois ocorreria, neste ato, a transmissão do direito real de adquirir o bem imóvel. No caso apreciado, ainda foi exposto o entendimento de que, mesmo tendo ocorrido o distrato (não se concretizando o negócio jurídico final), houve o fato gerador, logo devido o ITBI (TJCE, 2017).

Percebe-se a confusão que ocorre em relação ao momento no qual se considera ocorrido o fato gerador do ITBI (critério temporal) quando se está diante de compromisso de compra e venda, além de haver incerteza, também, em relação ao critério material do imposto. No caso acima, foi determinada a incidência do imposto na instituição do direito real, a qual foi chamada, ainda, de transmissão, de forma a ser incluída nas materialidades previstas constitucionalmente.

Na data de 09/07/2018, julgando o Agravo de Instrumento que gerou o processo nº 0627354-50.2016.8.06.0000, a 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, de forma unânime, entendeu que é indevida a incidência do ITBI no registro do instrumento particular de promessa de compra e venda, pois este não efetiva a transmissão da propriedade imobiliária, tendo sido concedida tutela antecipada autorizando o registro sem o recolhimento do tributo (TJCE, 2018).

Esta decisão se amolda de forma mais precisa ao disposto na Constituição Federal (BRASIL, 1988). Todavia, a decisão liminar determina que o Secretário de Finanças do Município de Fortaleza está proibido de lançar o ITBI referente ao contrato discutido em juízo, o que faz com que, em decorrência desta proibição, a qual não suspende o prazo decadencial, ocorra, eventualmente, a extinção do crédito tributário, o que não corresponde ao procedimento correto, visto que o Fisco deve lançar o tributo⁴⁶.

⁴⁶ Nem se argumente que, em tais casos, o provimento jurisdicional *impede* o lançamento, impedindo, por conseguinte, o curso do prazo de decadência. Na verdade, o que o provimento jurisdicional impede é a *cobrança*, a *exigibilidade*, do valor cobrado, o que é completamente diferente. Cabe à

A medida tecnicamente mais correta seria a suspensão da exigibilidade do tributo com a proibição de cobrança deste por parte da Fazenda Pública, a qual continua com a possibilidade de fazer o lançamento para fins de prevenção da decadência. Feito a constituição do crédito tributário, este já nasce com a exigibilidade suspensa, sendo impedido o início do transcurso do prazo prescricional (SEGUNDO, 2019, p. 104).

Por ocasião de 02/09/2019, nos autos do Agravo de Instrumento que gerou o processo nº 0631248-63.2018.8.06.0000, a 1ª Câmara Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, em julgado unânime, analisando a incidência na cessão de contrato de promessa de compra e venda de imóvel não registrado, entendeu que o ITBI incidiu tanto na celebração do compromisso como na sua posterior cessão, mesmo que em nenhum dos casos tenha havido registro (TJCE, 2019).

Este ponto de vista acaba por considerar devido o ITBI na instituição e na cessão do direito à aquisição do bem, independentemente de registro. Ou seja, na prática, é dito e sancionado pelo TJCE, neste precedente, que é devido o tributo duas vezes, pois que ocorreria duas vezes o fato gerador⁴⁷.

Na data de 10/06/2020, julgando Remessa Necessária e Apelação Cível no processo nº 0873103-74.2014.8.06.0001, a Segunda Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, unanimemente, decidiu que o ITBI não incide na promessa de compra e venda não registrada, apenas quando da realização do registro do contrato preliminar. (TJCE, 2020b).

Nesta decisão, embora o entendimento acerca da incidência do ITBI não seja o que melhor se amolda ao texto constitucional, houve a manutenção da segurança concedida, tendente a suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido, medida mais condizente com a ordem jurídica, conforme já se viu.

autoridade efetuar o lançamento, para evitar a consumação da decadência, mas abster-se de cobrá-lo, por quaisquer meios, em respeito à decisão judicial. (SEGUNDO, 2019, p. 104, grifo do autor).

⁴⁷ Trecho do voto do MM. Des. Relator: Do que dos autos consta, não milita em favor dos agravantes a verossimilhança das alegações na medida em que torna-se inegável que tanto o compromisso de compra e venda para entrega futura firmado entre a Construtora Marte Ltda e a CCI Consultoria, bem como o instrumento de cessão de Direitos e Obrigações que transmitiu a Rafaela Mattoso Pinho o direito sobre o imóvel, independente de terem sido registrados em cartório, constituem ambas as hipóteses fato gerador do ITBI que a parte agravante pretende desconstituir, posto que tais hipóteses encontram-se contempladas nos incisos III, VII do Código Tributário Municipal. (TJCE, 2019).

Em 15/06/2020, ao apreciar a Apelação protocolada no processo nº 0039565-19.2006.8.06.0001, a 3ª Câmara Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por unanimidade dos votos, decidiu que a promessa de compra e venda, em nenhum momento gera o ITBI, considerando que apenas o registro da escritura pública definitiva é capaz de fazer incidir este imposto. (TJCE, 2020^a).

Dessa forma, pode-se concluir que a jurisprudência estadual cearense acerca do tema peca por falta de coesão, na medida em que expõe entendimentos diversos acerca do mesmo assunto, em ocasiões não muito distantes uma da outra, algumas vezes decidindo que ocorre o fato gerador do ITBI na celebração do compromisso preliminar, outras vezes que nem o registro do contrato gera o imposto, outras que incide na celebração e na cessão, mesmo que sem registro, outras que só incide com o registro e, por fim, também decide-se, às vezes, que em nenhum momento incide o ITBI em relação à promessa de compra e venda de imóveis.

Verifica-se, portanto, cenário de inteligível insegurança jurídica, a qual deve ser solucionada pela unificação do entendimento acerca do tema pelos Tribunais Superiores.

Em razão disto, surgiu um caso acerca do assunto, julgado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, que chegou até o Supremo Tribunal Federal.

Trata-se do julgamento da Apelação Cível do processo nº 1008285-73.2018.8.26.0053, pela 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, em 28/11/2019, no qual foi decidido que não incide o ITBI nos casos de cessão de direitos referentes a promessa de compra e venda de imóveis (TJSP, 2019).

No caso, se tratava de pessoas que firmaram com construtora instrumento particular de promessa de venda e compra, tendo, depois de alguns anos, cedido os direitos de aquisição por meio de instrumento particular de cessão de direitos para outras pessoas. Notificada, a construtora se negou a outorgar a escritura pública definitiva aos cessionários, pois deveria ter sido recolhido o ITBI na cessão do contrato, em decorrência disto, foi impetrado Mandado de Segurança que resultou na decisão supramencionada. (TJSP, 2019).

Em razão do improvimento da apelação interposta pelo município de São Paulo, foi interposto Recurso Extraordinário, o qual foi inadmitido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, o que acarretou a necessidade de interposição de Agravo em Recurso Extraordinário, o que fez com que o caso chegasse ao Supremo Tribunal Federal para dirimir a controvérsia.

No STF, foi reconhecida a repercussão geral e, na mesma ocasião, já julgado o mérito do recurso no plenário virtual. Foi o Recurso Extraordinário com Agravo 1.294.969 de São Paulo, julgado em 15/12/2020, por unanimidade (não se manifestou o Ministro Gilmar Mendes) no qual foi decidido que não incide o ITBI na cessão de direitos decorrentes de promessa de compra e venda (STF, 2021b).

Neste caso, foi decidido que o ITBI apenas incide quando da transferência da propriedade imobiliária, a qual se dá com o registro da escritura pública no Cartório de Registro de Imóveis (STF, 2021b).

Para unificar o entendimento jurisdicional acerca do tema, em 12/02/2021, este foi denominado de Tema 1124: “Incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) na cessão de direitos de compra e venda, ausente a transferência de propriedade pelo registro imobiliário”, tendo sido fixada a seguinte tese: “O fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro.” (STF, 2021a).

De acordo com este entendimento, não ocorre a incidência do ITBI na promessa de compra e venda, como se vê claramente, seja na celebração, no registro, na cessão com ou sem registro, etc. Assim, houve compromisso de compra e venda, tem-se por indevido o ITBI neste momento, sem necessidade de maiores questionamentos acerca de como foi efetivado o contrato preliminar ou se houve cessão deste.

Outrossim, na prática, também não ocorre a incidência, pela tese fixada, se analisada literalmente, em nenhuma cessão de direitos ou transmissão de direitos reais imobiliários que não o de propriedade, pois a tese fixada afirma expressamente que o fato jurígeno tributário do ITBI somente ocorre com a transmissão do direito de propriedade. Desse modo, de forma contrária, não incide o ITBI em fatos que não importem transmissão da propriedade.

Urge ressaltar que este entendimento, de acordo com a interpretação sistemática da Lei processual vigente⁴⁸, possui força vinculante para todos os órgãos

⁴⁸ CPC: Art. 1.030. Recebida a petição do recurso pela secretaria do tribunal, o recorrido será intimado para apresentar contrarrazões no prazo de 15 (quinze) dias, findo o qual os autos serão conclusos ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal recorrido, que deverá: I – negar seguimento: a) a recurso extraordinário que discuta questão constitucional à qual o Supremo Tribunal Federal não tenha reconhecido a existência de repercussão geral ou a recurso

jurisdicionais pátrios, podendo ser ajuizada Reclamação⁴⁹ em caso de descumprimento da tese em decisão judicial.

Em verdade, em que pese a tese fixada e os entendimentos em contrário, o ITBI incide exatamente da forma como a Constituição Federal de 1988, de Brasil (1988), prevê, ou seja, incide com a cessão de direitos a aquisição de imóveis.

Quando surgem os direitos a aquisição de imóveis? Com a promessa de compra e venda destes. Surgir, reiterar-se, não é ceder. Após a instituição do direito, pode ele ser cedido, por meio de contrato de cessão de direitos relativos a compromisso de compra e venda de imóveis, momento no qual incide o tributo, da forma como preconizada pelo texto fundamental.

Não importa o registro, pois, neste caso, a CF/88 não afirmou que a cessão de **direito real** à aquisição é hipótese de incidência do ITBI, mas a mera cessão de direitos, sejam eles reais ou não.

Portanto, afirmar que só incide o ITBI na efetiva transferência da propriedade imobiliária é negar vigência ao preceito constitucional que afirma que ele incide, também, na cessão de direitos a aquisição, o que, indubitavelmente, é fato diverso da transferência da propriedade, mas, da mesma forma que ela, também é critério material do imposto municipal de transmissão.

extraordinário interposto contra acórdão que esteja em conformidade com entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no regime de repercussão geral; [...]

Art. 1.042. Cabe agravo contra decisão do presidente ou do vice-presidente do tribunal recorrido que inadmitir recurso extraordinário ou recurso especial, salvo quando fundada na aplicação de entendimento firmado em regime de repercussão geral ou em julgamento de recursos repetitivos. [...] (BRASIL, 2015, s. p.).

⁴⁹ CPC: Art. 988. Caberá reclamação da parte interessada ou do Ministério Público para: [...] II - garantir a autoridade das decisões do tribunal; (BRASIL, 2015, s. p.).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o exposto neste trabalho científico, foi possível verificar que os direitos reais podem ter como objeto bens móveis ou imóveis, sendo que apenas os que forem em relação a estes podem ser alvo da incidência do ITBI, pois que este tributo apenas trata de direitos imobiliários.

Assim, os direitos reais podem ser instituídos ou transmitidos. Ocorre a instituição quando eles surgem pela primeira vez em relação a determinado objeto, ou tendo surgido novamente após terem sido anteriormente extintos de alguma forma. Já a transmissão ocorre quando o direito real já foi instituído e é transferido para a titularidade de outra pessoa.

Tanto a instituição como a transmissão admitem formas originárias e derivadas. São deste modo quando ocorre a aquisição do direito em decorrência de manifestação da vontade do seu anterior titular, pelo registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis, ou pelo direito hereditário, ocorrendo a transmissão pela abertura da sucessão, que se dá com a morte. Em contrapartida, são daquele modo quando a aquisição do direito independe do seu anterior titular, o que pode se dar pela usucapião e pela acessão.

A aquisição de direitos reais sobre imóveis pela usucapião e pela acessão não atraem a incidência do ITBI, pois são formas originárias e gratuitas. A aquisição por direito hereditário também não gera a obrigação tributária de pagar aquele imposto, porquanto, neste caso, possível a incidência do ITCMD. Dessa forma, apenas a aquisição de direitos reais imobiliários, via transmissão, de forma derivada, pelo registro do título translativo é capaz de fazer incidir o ITBI.

Após, foi analisada a promessa de compra e venda de imóveis, contrato pelo qual, caso seja irrevogável e irrevogável, pode fazer surgir o direito do promitente comprador, que é o direito à aquisição do bem.

Este direito pode ser de natureza obrigacional, quando não ocorre o registro do contrato à margem da matrícula do imóvel, mediante o qual pode o promitente comprador, quitado o contrato, exigir do promitente vendedor a outorga da escritura pública definitiva. Todavia, caso seja efetivado o competente registro cartorário, surge o direito real imobiliário à aquisição do bem, pelo qual pode o promitente comprador exigir do promitente vendedor ou de qualquer outra pessoa que esteja na titularidade do imóvel a outorga do contrato definitivo.

Tecidas estas considerações, pôde-se ingressar na análise do Imposto sobre Transmissão entre vivos de Bens Imoveis e de direitos a eles relativos, assim como a cessão de direitos a sua aquisição (ITBI).

Este imposto, de competência municipal, possui como critério material da hipótese de incidência a **transmissão**, entre vivos, de forma onerosa, da propriedade de bens imóveis ou de outros direitos reais imobiliários, além da **cessão** do direito à aquisição do bem. O imóvel deve estar na circunscrição do município que deseja o tributar. O fato gerador ocorre com a efetiva transmissão da propriedade ou de outros direitos reais sobre imóveis, que se dá com o registro cartorário do título translativo, ou com a cessão de direitos a sua aquisição, que se dá da forma a ser dita abaixo. O sujeito ativo é o município onde situado o bem e o contribuinte é quem a lei municipal indicar. A base de cálculo é o valor venal do imóvel, considerado como o valor de mercado, apesar das críticas doutrinárias a respeito. Por fim, a alíquota varia entre os municípios, não possuindo mais limite fixado pelo Senado Federal e não podendo ser progressiva, embora também haja críticas a esse respeito.

Sobre a incidência do ITBI na cessão de direitos a aquisição do imóvel, já assinalado que este direito surge com a celebração do compromisso de compra e venda irrevogável e irretroatável quitado, a Constituição Federal de 1988 afirma a incidência do tributo quando da cessão do direito à aquisição.

O momento no qual ocorre essa cessão, de acordo com a exegese que ora se faz da Lei Maior, é com a conclusão de instrumento de cessão de direitos de compromisso de compra e venda de imóvel, mediante o qual uma pessoa, titular do direito à aquisição, cede para outra este direito, independentemente de registro. Neste ato, ocorre exatamente a cessão do direito à aquisição, hipótese de incidência do tributo analisado.

Ou seja, não ocorre a incidência do ITBI com a mera celebração do contrato de promessa de compra e venda ou com o seu registro, haja vista que estes atos apenas fazem surgir, respectivamente, o direito obrigacional à aquisição do bem e o direito real à aquisição do imóvel, não havendo transmissão de direitos reais ou cessão de direitos à aquisição. Portanto, não ocorre, nestes atos, alguma das materialidades previstas constitucionalmente.

A doutrina debate acerca do tema, com posicionamentos em todos os sentidos e, muitas vezes, completamente contrários uns aos outros. Apesar disso, pouco estudo há no que tange a essa temática, se limitando os estudiosos, muitas

vezes, a apenas indicar a sua opinião acerca da incidência do ITBI nas promessas de compra e venda, fundamentando esta com poucos ou nenhum argumento, o que faz com que seja de fácil percepção a necessidade de maior aprofundamento na análise da relação entre este imposto municipal e uma de suas principais hipóteses de incidência.

A importância deste tema é percebida quando se leva em consideração que, atualmente, ocorrem muitas contratações de aquisição de imóveis via promessa de compra e venda, pois este contrato pode ser feito por instrumento particular por qualquer pessoa, diferentemente do contrato de compra e venda definitivo, feito por escritura pública em tabelionato de notas, ato muito mais formal e oneroso, pois representa solenidade exigida legalmente, a qual é da substância do ato.

Ao lado do dissenso doutrinário, há o jurisprudencial, pois as decisões tomadas neste assunto no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará são deveras conflitantes, da mesma forma que se apresenta a doutrina especializada.

Ademais, além de todos estes conflitos de entendimento, as próprias legislações que tratam do ITBI variam, em diversos aspectos, inclusive no principal deles, que é o critério material da hipótese de incidência, o qual deveria ser, se não igual, ao menos semelhante, mas o que há é grande diferença de tratamento legislativo, com o tributo incidindo sobre determinados fatos em um município e sobre outros em diferente localidade.

Para uniformizar o tema, pelo menos em relação ao entendimento que deve ser dado à matéria pelos órgãos jurisdicionais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em recurso extraordinário com repercussão geral, fixar tese no sentido de que o ITBI não incide na promessa de compra e venda, em nenhum momento, apenas na transmissão da propriedade imobiliária com o registro no Cartório de Registro de Imóveis.

Esta decisão, em verdade, nega a incidência do tributo em hipóteses que a Carta Magna expressamente prevê. Todavia, este entendimento é o que deve ser seguido, até eventual alteração dele pelo próprio Supremo Tribunal Federal.

Portanto, os dispositivos das leis municipais que preveem a incidência do ITBI em qualquer momento da promessa de compra e venda devem ser tidos como inconstitucionais, de acordo com o órgão responsável por interpretar por último a Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

(SP), S. P. Lei n. 11.154, de 30 de dezembro de 1991. **ITBI**, 30 dezembro 1991. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-11154-de-30-de-dezembro-de-1991>>. Acesso em: 18 maio 2021.

100 dias de governo: Arrecadação do ITBI aumenta 87% em Atibaia. **G1**, 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/sp/vale-do-paraiba-regiao/especial-publicitario/prefeitura-de-atibaia/mais-atibaia/noticia/2021/05/10/100-dias-de-governo-arrecadacao-do-itbi-aumenta-87percent-em-atibaia.ghtml>>. Acesso em: 2 junho 2021.

ABRAHAM, M. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

AZEVEDO, Á. V. **Curso de direito civil: direito das coisas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

BALEEIRO, A.; DERZI, M. **Direito Tributário Brasileiro**. 14^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.

BENEVIDES, G. O. D. S. E. REGISTRO DA PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE BEM IMÓVEL E A NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI. **Revista Eletrônica do TRT6**, 2015. E-book.

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. **Código Civil do Estados Unidos do Brasil**, 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em: 24 maio 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937. **Dispõe sobre o loteamento e a venda de terrenos para pagamento em prestações**, 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del058.htm>. Acesso em: 24 maio 2021.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**, 25 outubro 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979. **Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano e dá outras Providências**, 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6766.htm>. Acesso em: 24 maio 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 5 Outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 maio 2020.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**, 10 janeiro 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Lei nº 13.105 , de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**, 16 março 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 21 maio 2021.

CALIENDO, P. **Curso de Direito Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

CARNEIRO, C. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-book.

CARVALHO, P. D. B. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book.

CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 30ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

CASSONE, V. **Direito tributário**. 28ª. ed. São Paulo: Atlas, 2018. E-book.

CJF. I Jornada de Direito Civil. **Enunciado nº 30**, 2002. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/676>>. Acesso em: 24 maio 2021.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONTI, J. M. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. **Scientia Iuris**, v. 5, p. 43-58, 2001. E-book.

DONIZETTI, E.; QUINTELLA, F. **Curso Didático de Direito Civil**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2016. E-book.

FORTALEZA. LC n. 159, de 26 de dezembro de 2013. **Código Tributário do Município de Fortaleza**, 26 dezembro 2013. Disponível em: <<https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/Canal/16/Generico/24/Ler>>. Acesso em: 18 maio 2021.

GONÇALVES, C. R. **Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações**. 16ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

GONÇALVES, C. R. **Direito civil brasileiro, volume 3: Contratos e atos unilaterais**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020a. E-book.

GONÇALVES, C. R. **Direito civil brasileiro, volume 5: Direito das coisas**. 15ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020b. E-book.

JR., A. K. **Curso de Direito Tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LÔBO, P. **Direito civil**: volume 4 : coisas. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

MACEDO, J. A. O. **ITBI Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. Dissertação (Dissertação em Direito) - USP. São Paulo. 2009. E-book.

MASCARENHAS, I. D. L.; SANTOS, R. L. C. O ASPECTO TEMPORAL DO ITBI E OS CONTRATOS DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA: ESTRATÉGIAS DE EVASÃO TRIBUTÁRIA. **REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS**, v. 133, p. 61-84, 2017. E-book.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 11ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIMENTEL, S. Prefeitura lança o Refis-Covid com descontos em IPTU, ISS, ITBI e taxas. **OPOVO**, 2021. Disponível em: <<https://www.opovo.com.br/noticias/economia/2021/05/03/prefeitura-lanca-o-refis-covid-com-descontos-em-iptu--iss--itbi-e-taxas.html>>. Acesso em: 2 junho 2021.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

SEGUNDO, H. D. B. M. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. E-book.

SEGUNDO, H. D. B. M. **Processo Tributário**. 11ª. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

STF. Súmula nº 111, 1963a. Disponível em: <http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/497/Sumulas_e_enunciados#:~:text=S%C3%9AMULA%20111%20%2D,%C3%80%20FINALIDADE%20DA%20SUA%20DESAPROPRIA%C3%87%C3%83O.>. Acesso em: 25 maio 2021.

STF. Súmula nº 110, 1963b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2041>>. Acesso em: 27 maio 2021.

STF. Súmula nº 108, 1963c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2037>>. Acesso em: 27 maio 2021.

STF. Súmula nº 656, 2003. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151#:~:text=Imposto%20de%20transmiss%C3%A3o%20inter%20vivos%20de%20bens%20im%C3%B3veis%20%2D%20Al%C3%ADquotas%20progressivas,no%20valor%20venal%20do%20im%C3%B3vel.>>. Acesso em: 27 maio 2021.

STF. Tema 1124, 12 fevereiro 2021a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6031137&numeroProcesso=1294969&classeProcesso=ARE&numeroTema=1124>>. Acesso em: 18 maio 2021.

STF. ARE: 1294969 SP 1008285-73.2018.8.26.0053, Relator: MINISTRO PRESIDENTE, Data de Julgamento: 11/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 19/02/2021. **JusBrasil**, 19 fevereiro 2021b. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1172281584/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-com-agravo-are-1294969-sp-1008285-7320188260053>>. Acesso em: 18 maio 2021.

STJ. Súmula 239, 30 agosto 2000. Disponível em: <http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2085/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em: 24 maio 2021.

STJ. AgInt no REsp: 1559834 SP 2015/0250583-0, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 07/10/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/10/2019. **JusBrasil**, 2019. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859791566/agravo-interno-no-recurso-especial-agint-no-resp-1559834-sp-2015-0250583-0>>. Acesso em: 2 junho 2021.

TARTUCE, F. Do compromisso de compra e venda de imóvel. Questões polêmicas a partir da Teoria do Diálogo das Fontes. **Revista de Direito do Consumidor**, v. 93, p. 211, 2014. E-book.

TARTUCE, F. **Direito civil**: lei de introdução e parte geral. 15^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2019a. E-book.

TARTUCE, F. **Direito Civil**: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil. 14^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 2, 2019b. E-book.

TARTUCE, F. **Direito Civil**: teoria geral dos contratos e contratos em espécie. 14^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 3, 2019c. E-book.

TARTUCE, F. **Direito Civil**: direito das coisas. 11^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 2019d. E-book.

TARTUCE, F. **Direito Civil**: direito das sucessões. 12^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 6, 2019e. E-book.

TJCE. APL: 01629366820168060001 CE 0162936-68.2016.8.06.0001, Relator: PAULO AIRTON ALBUQUERQUE FILHO, 1^a Câmara Direito Público, Data de Publicação: 28/08/2017. **JusBrasil**, 28 agosto 2017. Disponível em: <<https://tj-ce.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/493355667/apelacao-apl-1629366820168060001-ce-0162936-6820168060001>>. Acesso em: 18 maio 2021.

TJCE. AI: 06273545020168060000 CE 0627354-50.2016.8.06.0000, Relator: ANTÔNIO ABELARDO BENEVIDES MORAES, Data de Julgamento: 09/07/2018, 3^a Câmara Direito Público, Data de Publicação: 09/07/2018. **JusBrasil**, 9 julho

2018. Disponível em: <<https://tj-ce.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/825589599/agravo-de-instrumento-ai-6273545020168060000-ce-0627354-5020168060000>>. Acesso em: 18 maio 2021.

TJCE. AI: 06312486320188060000 CE 0631248-63.2018.8.06.0000, Relator: PAULO AIRTON ALBUQUERQUE FILHO, Data de Julgamento: 02/09/2019, 1ª Câmara Direito Público, Data de Publicação: 04/09/2019. **JusBrasil**, 4 setembro 2019. Disponível em: <<https://tj-ce.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/752616640/agravo-de-instrumento-ai-6312486320188060000-ce-0631248-6320188060000>>. Acesso em: 18 maio 2021.

TJCE. APL: 00395651920068060001 CE 0039565-19.2006.8.06.0001, Relator: INACIO DE ALENCAR CORTEZ NETO, Data de Julgamento: 15/06/2020, 3ª Câmara Direito Público, Data de Publicação: 15/06/2020. **JusBrasil**, 15 junho 2020a. Disponível em: <<https://tj-ce.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/861739252/apelacao-apl-395651920068060001-ce-0039565-1920068060001>>. Acesso em: 18 maio 2021.

TJCE. APL: 08731037420148060001 CE 0873103-74.2014.8.06.0001, Relator: TEREZE NEUMANN DUARTE CHAVES, Data de Julgamento: 10/06/2020, 2ª Câmara Direito Público, Data de Publicação: 10/06/2020. **JusBrasil**, 10 junho 2020b. Disponível em: <<https://tj-ce.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859342409/apelacao-apl-8731037420148060001-ce-0873103-7420148060001>>. Acesso em: 18 maio 2021.

TJSP. AC: 10082857320188260053 SP 1008285-73.2018.8.26.0053, Relator: Burza Neto, Data de Julgamento: 28/11/2019, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 28/11/2019. **JusBrasil**, 28 nov. 2019. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/912174272/apelacao-civel-ac-10082857320188260053-sp-1008285-7320188260053>>. Acesso em: 18 maio 2021.