

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE ITUVERAVA
FACULDADE DR. FRANCISCO MAEDA**

Thiago Parreiras Fernandes

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE A CESSÃO
DE DIREITOS IMOBILIÁRIOS**

**ITUVERAVA
2022**

THIAGO PARREIRAS FERNANDES

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE A CESSÃO
DE DIREITOS IMOBILIÁRIOS**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade Dr. Francisco Maeda. Fundação
Educativa de Ituverava, para obtenção do
título de Bacharel em Direito.**

**Orientador (a): Cristina Elena Bernardi
Iaroszski.**

**ITUVERAVA
2022**

THIAGO PARREIRAS FERNANDES

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE A CESSÃO
DE DIREITOS IMOBILIÁRIOS**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade Dr. Francisco Maeda. Fundação
Educação de Ituverava, para obtenção do
título de Bacharel em Direito.**

Ituverava, ____ de _____ de 2022.

**Orientador(a): _____
Cristina Elena Bernardi Iaroszski**

**Examinador(a): _____
Digite o nome do Examinador**

**Examinador(a): _____
Digite o nome do Examinador**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, pai onipotente, por tudo, principalmente por ter me dado forças para concluir esse trabalho.

À minha esposa Isabela, pelo amor, compreensão, ajuda e confiança.

À minha família pelo constante apoio.

À Dr.^a Cristina, minha orientadora, pelo saber, paciência, tempo a mim dispensados e, principalmente, pela amizade.

Por fim, agradeço a todos que me auxiliaram nesse processo. Minha eterna gratidão!

“Não se opor ao erro é aprová-lo, não defender a verdade é negá-la.”

Santo Tomás de Aquino

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS IMOBILIÁRIOS

FERNANDES, Thiago Parreiras¹

IAROSZESKI, Cristina Elena Bernardi²

RESUMO: O presente estudo tem por escopo a análise da incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI) sobre a cessão de direitos imobiliários. Assumindo um papel significativo no mercado atual, essas transações permitem a circulação de riquezas, alavancando a economia do país. A problemática dessa tributação acaba por gerar insegurança jurídica, prejudicando a arrecadação dos fiscos municipais, além de fomentar excessivos litígios que acabam chegando ao poder judiciário. Ademais, justificam também o presente trabalho os escassos estudos e debates sobre o tema. Desse modo, pretende-se averiguar a legalidade dessa incidência, o que será feito por meio de exame dos dispositivos legais, doutrinas e jurisprudências que tratam do assunto. Será utilizada, como metodologia para alcançar o objetivo do estudo, a revisão bibliográfica crítica, valendo-se de artigos científicos, lições de doutrinadores, julgados, entre outros. Dissertou-se acerca da propriedade imobiliária, tendo sido detalhados seus principais atributos e evidenciados os institutos indispensáveis ao debate. Em complementação, explanou-se a respeito das cessões de direitos sobre bens imóveis, bem como sobre o referido imposto, de modo a abranger as premissas necessárias à discussão. Por fim, foram apresentados os argumentos favoráveis e desfavoráveis em relação à tributação citada, com destaque para as principais correntes doutrinárias, entendimentos jurisprudenciais e legislação vigente. Ao final, constatou-se que a divergência persiste, ao passo que o que se aguarda e espera é um posicionamento uníssono, principalmente na esfera judicial, visando à segurança jurídica, principalmente em seu aspecto dinâmico.

Palavras-chave: Bens imóveis. Cessão. Compromisso de compra e venda. ITBI

THE (IN)CONSTITUTIONALITY OF ITBI'S IMPACT ON THE ASSIGNMENT OF REAL ESTATE RIGHTS

SUMMARY: The purpose of this study is to analyze the incidence of the tax on the transfer of immovable property *inter vivos* (ITBI) on the assignment of real estate rights. Assuming a significant role in the current market, these transactions allow the circulation of wealth, leveraging the country's economy. The problem of this taxation ends up generating legal uncertainty, harming the collection of municipal tax authorities, in addition to promoting excessive litigation that ends up reaching the judiciary. Furthermore, the few studies and debates on the subject also justify the present work. In this way, it is intended to investigate the legality of this incidence, which will be done by examining the legal provisions, doctrines and jurisprudence that deal with the subject. A critical bibliographic review will be used as a methodology to achieve the objective of the study, using scientific articles, lessons from scholars, judgments, among others. It was discussed about the real estate property, having been detailed its main attributes and evidenced the indispensable institutes for the debate. In addition, it was explained about the assignment of rights over immovable property, as well as

¹ Acadêmico do Curso de Direito da Faculdade Dr. Francisco Maeda – FAFRAM

² Orientador – Docente da Faculdade Dr. Francisco Maeda – FAFRAM

about the referred tax, in order to cover the necessary premises for the discussion. Finally, the favorable and unfavorable arguments in relation to the aforementioned taxation were presented, highlighting the main doctrinal currents, jurisprudential understandings and current legislation. In the end, it was found that the divergence persists, while what is expected and expected is a unison position, especially in the judicial sphere, aiming at legal certainty, especially in its dynamic aspect.

Keywords: Real estate. Cession. Contract of buy and sell. ITBI

1. INTRODUÇÃO

A propriedade, ao longo da história, tornou-se um direito essencial para a evolução da sociedade, uma vez que está intrinsecamente relacionada ao seu desenvolvimento econômico e social. Atrelados a ela, gravitam institutos que surgiram com o intuito de proporcionar sua efetividade e atender à dinâmica do seu contingente. Nesse sentido, destacam-se as transmissões da propriedade, principalmente envolvendo os bens imóveis, que estão sujeitas à incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI).

O ITBI consiste em um dos impostos mais importantes do Sistema Tributário Nacional, principalmente por representar uma relevante fonte de arrecadação para o Poder Executivo municipal. Previsto em sede constitucional desde a Constituição de 1.891, o imposto citado caracteriza-se, atualmente, por ter incidência nas transmissões que envolvem os bens imóveis e os direitos reais que eventualmente recaiam sobre imóveis, como também na cessão de direitos à aquisição destes.

A regulamentação do ITBI está prevista, precipuamente, na Constituição Federal de 1.988 (CF/88) e no Código Tributário Nacional (CTN), o que não impede que, paralelamente, outras normas jurídicas tragam regramentos a seu respeito, a exemplo de leis complementares, constituições estaduais, leis municipais, leis delegadas, etc.

Dentre as hipóteses de incidência do ITBI hoje previstas, a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis destaca-se por representar importante mecanismo jurídico, a qual resulta na transferência de direitos de aquisição de um bem a terceiro, tornando-se este o potencial titular da propriedade. Tais direitos se materializam, no mundo jurídico, pela pactuação de promessa ou compromisso de compra e venda de imóveis, sendo certo que, no cenário atual, são estes os negócios mais praticados na esfera comercial imobiliária, o que revela a sua grande relevância econômica.

Contudo, no que diz respeito à incidência do ITBI sobre as cessões em tela, não há entendimento uníssono, seja entre os estudiosos, seja na legislação ou na jurisprudência, fato

que acaba por acarretar diversas discussões sobre o assunto, o que quase sempre resulta em um grande número de demandas à apreciação do judiciário.

A importância da discussão remete ao fato das cessões de direitos imobiliários serem relações contratuais notáveis no mercado imobiliário, propiciando a ágil circulação de capital, promovendo assim o crescimento econômico do país. A incerteza da incidência do ITBI nas cessões ocasiona o surgimento de demandas judiciais excessivas, causando sérios prejuízos às partes, à justiça brasileira e à arrecadação dos fiscos municipais. Ademais, o fato de serem poucos os estudos disponíveis sobre a questão foi fator determinante para esta pesquisa.

O presente trabalho tem como objetivo o enfrentamento, e consequente investigação, acerca da legalidade da incidência do ITBI na cessão de direito aquisitivo imobiliário, sendo apresentado, para tanto, exame sobre a legislação vigente, assim como sobre os posicionamentos doutrinários e entendimentos dos tribunais, de modo a aclarar as premissas da aludida tributação. Concomitantemente, busca-se a disponibilização de conteúdo apto a fornecer direcionamento a respeito do assunto aos contribuintes e aos entes tributantes, o que poderia levar à solução amistosa, consensual e administrativa de eventuais conflitos.

A metodologia utilizada no presente estudo foi a da revisão bibliográfica crítica, a abordar artigos científicos, livros, reportagens, sites de internet e jurisprudência na área do tema da pesquisa.

Intencionalmente, a estrutura do artigo foi definida de modo a traçar um panorama da temática. Em princípio, buscou-se uma abordagem sobre as noções da propriedade em seus principais aspectos, criando-se assim um referencial teórico. Em seguida, de maneira complementar, o objetivo foi o de trazer os conceitos de compromisso de compra e venda, tendo ganhado relevo o exame da sua cessão. Posteriormente, foram expostas as características do ITBI, com ênfase em seus fundamentos jurídicos, assim como nos critérios relacionados à tal tributação. Por fim, a pretensão foi de discorrer sobre a incidência do referido imposto na cessão da promessa ou compromisso de compra e venda de bens imóveis, com base no avivamento dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais a propiciar, então, uma reflexão sobre a sua constitucionalidade.

2. DISPOSIÇÕES SOBRE A PROPRIEDADE

É imprescindível a elucidação dos conceitos de direito das coisas, propriedade e direitos reais, de maneira a explicitar suas principais características, o que facilita, assim, o entendimento sobre o tema em análise.

O direito das coisas compreende o complexo de normas que regulamentam as relações jurídicas relativas aos bens materiais ou imateriais, bastando que sejam eles passíveis de apropriação pelo homem. Nesse ponto, é relevante salientar que apenas os bens úteis e raros serão interessantes a tal apropriação, ou seja, bens que sejam fonte de disputas entre os indivíduos. Uma vez configurada tal apropriação, surge uma relação jurídica a qual se intitula de domínio (DINIZ, 2014).

Notadamente, há certo equívoco entre as compreensões de direito das coisas e direitos reais, sendo ambos os institutos, muitas das vezes, definidos como sinônimos. O direito das coisas caracteriza-se por ser um conceito macro, englobando, além dos direitos reais, também a figura da posse, conforme estruturação dada pelo atual Código Civil.

Pelas lições de Gonçalves (2020), o direito real traduz-se no poder jurídico, direto e imediato, que o detentor da coisa exerce sobre ela, poder este exercido de forma exclusiva e a todos oponível (*erga omnes*). Nessa relação, a coletividade ocupa a posição de sujeito passivo. Como tal, deve respeitar o domínio tido por outrem, se contendo da prática de qualquer ato que o viole.

Lado outro, revela notar que há diferença entre direitos reais e direitos pessoais, uma vez que estes consistem na relação que se forma entre pessoas, em cuja qual o sujeito ativo (credor) é detentor de posição jurídica que lhe dá a possibilidade de exigir do sujeito passivo (devedor) certa prestação.

Ademais, os aspectos jurídicos dos direitos reais ressaltam suas características próprias, tornando ainda mais nítida a distinção supra, vê-se de exemplo: a) são eles oponíveis contra todos (*erga omnes*); b) ao seu titular é reservado o direito de seqüela e, conforme o caso, o de preferência; c) cria-se uma relação direta e imediata (vinculação) entre o sujeito e a coisa, não havendo necessidade de intervenção de outro sujeito para ser exercido; d) são elencados taxativamente por lei; e) possuem exclusividade, sendo vedada a incidência de mais de um direito real com o mesmo conteúdo sobre determinada coisa; f) se submetem ao princípio da publicidade, eis que seu surgimento impescinde de ato exterior, seja ele o registro ou a tradição.

Em seu artigo 1.225, o Código Civil elenca o rol dos direitos reais, sendo eles a propriedade, a superfície, a servidão, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a hipoteca, a anticrese, a laje, bem como a concessão de uso especial para fins de moradia e a concessão de direito real de uso. (BRASIL, 2002).

Nas palavras de Gonçalves (2020), o direito de propriedade consiste “na matriz dos direitos reais e o núcleo do direito das coisas”. Beviláqua (2003), por sua vez, definiu a propriedade como o poder assegurado pelo grupo social à utilização dos bens da vida física e moral. Já Gomes (2012) conceitua o direito de propriedade a partir de três critérios, assim definidos: critério sintético, que corresponde à submissão existente nas relações jurídicas entre uma determinada coisa a certa pessoa; critério analítico, a englobar o direito de usar, fruir e dispor da coisa, além do direito de reavê-la de quem quer que injustamente a possua; critério descritivo, que traz consigo a ideia de um direito complexo, absoluto, perpétuo e exclusivo, a medida que o bem fica submetido à vontade de uma pessoa, conforme as limitações da lei.

Essa modalidade de direito real foi elevada à categoria de direito fundamental, sob o amparo da Constituição Federal, o qual deverá ter seu exercício limitado aos liames da função social. Com isso, é de se concluir que o absolutismo típico dos direitos reais sofre mitigação.

O Código Civil Brasileiro estabelece ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor do bem, além do poder de exigir de quem o possua ou detenha de forma injusta. Esse feixe de direitos compõem os elementos constitutivos da propriedade. Aquele que concentrar todos os elementos constitutivos, irá titularizar a chamada propriedade plena. No caso de faltar algum desses elementos citados, será então o titular da propriedade limitada ou restrita.

O direito de usar diz respeito à possibilidade do proprietário aproveitar a coisa do modo que lhe convier, sem alterar-lhe a substância, respeitando os ditames legais. O direito de gozar traduz a faculdade de perceber os frutos da coisa, de modo a explorá-la economicamente. Pelo direito de dispor, ao titular são garantidos os poderes de transferir, onerar e alienar a coisa. Por fim, o direito de reaver a coisa de quem injustamente a detenha, o que configura o chamado direito de sequela.

No que tange às características, o Código Civil no art. 1.231 determina que “a propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário” (BRASIL, 2002). Com base no dispositivo mencionado, é possível inferir outros aspectos típicos do instituto, paralelamente àqueles típicos dos direitos reais como um todo, sendo eles: é um direito perpétuo, tendo em vista que perdura inobstante o seu exercício, cessando apenas em

hipóteses extintivas legalmente prevista; é um direito elástico, pois segundo Gomes (2012) “pode ser distendido ou contraído, no seu exercício, conforme se lhe agreguem ou retirem faculdades destacáveis”.

O ordenamento jurídico brasileiro, ao tratar dos modos de aquisição da propriedade, os distinguem em relação a bens imóveis e móveis, prevendo modelos distintos a cada um deles. Por ser pertinente ao presente estudo, abordar-se-á apenas os modos de aquisição dos bens imóveis.

Os bens imóveis encontram-se conceituados pelo artigo 79 do Código Civil, sendo compostos pelo “solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.” (BRASIL, 2002). Constata-se, portanto, que tal dispositivo não traz diferenciação entre bens imóveis por natureza e por acessão física, como então fazia a codificação civil de 1.916. São considerados bens imóveis por natureza os constituídos pelo solo e tudo aquilo o que a ele seja incorporado de forma natural, englobando o espaço aéreo e o subsolo adjacente. Já os imóveis por acessão física são formados por meio da incorporação que se dá de maneira artificial ao solo, de modo que a sua remoção provoca destruição ou modificação do bem. Além dessas, existem outras espécies de bens imóveis reconhecidas pela doutrina, como os imóveis por acessão intelectual e por definição legal.

O Código Civil revogado disciplinava, em dispositivo específico, os modos de aquisição da propriedade imobiliária, sendo eles: sucessão, usucapião, acessão e transcrição. A codificação vigente, a seu turno, não traz um rol específico a prever tais hipóteses, muito embora dedique um capítulo exclusivo para tratar a matéria. Todavia, o citado capítulo não esgota as possibilidades de aquisição, pois conforme leciona Farias e Rosenvald (2022), tem-se a desapropriação, a adjudicação compulsória e o casamento pela comunhão universal como outros exemplos de meios de aquisição da propriedade. Inobstante, a transcrição, hoje compreendida por registro do título, destaca-se como principal forma de aquisição da propriedade imobiliária.

Historicamente, três sistemas de registro se destacam: o sistema romano, o francês e o alemão. Resumidamente, tem-se que no sistema romano a propriedade não é transmitida apenas com o título (causa), isto é, além do ato jurídico destinado à aquisição do bem com a manifestação de vontade válida, é necessário ainda o modo (registro). Diferentemente, no sistema francês basta o título à transmissão, ou seja, o contrato, por si só, ocasiona a transferência da propriedade. Por último, o sistema alemão assegura que o contrato (título) gera somente implicações de direito obrigacional, sendo exigido um segundo acordo entre as partes, para que o objetivo de formalizar a transmissão seja alcançado. Nesse sistema, o

registro é desvinculado do título, uma vez que o segundo contrato é abstrato, presumindo assim a propriedade absoluta do adquirente. (FARIAS; ROSENVALD, 2022).

Godoy *et al.* (2022) revela que o sistema brasileiro inspirou-se no Direito Romano, afastando-se do sistema francês, tendo adotado a teoria do título e modo, conforme se extrai da leitura do art. 1.245 do Código Civil, o qual afirma que a propriedade será transmitida após o registro do título translativo no Registro de Imóveis competente.

O título, no sistema registral pátrio, traduz-se por ser instrumento apto a efetivar a aquisição da propriedade, sendo considerado o ato inicial do processo de transmissão. Entretanto, o negócio jurídico por si só não possui força translativa, gerando apenas obrigações. Efetuado o registro, a propriedade então é transmitida, levando à constituição e à publicização desse direito real.

Embora haja certa aproximação com o sistema alemão, no sistema brasileiro o modo não se desvincula do título, existindo vínculo entre eles. Nesse sentido, viciado o título, o registro será afetado e, conseqüentemente, a titularidade da propriedade.

A partir desse modelo, vê-se que, no Brasil, a presunção de domínio no registro é *juris tantum*. Isso significa que o titular da propriedade é aquele que consta do registro. Contudo, se o registro não condizer com a realidade de fato, poderá o interessado pleitear a sua anulação ou retificação. Assim, o proprietário continuará sendo o titular do direito até a eventual decretação de sua invalidade ou o cancelamento do registro que o constituiu.

A Lei nº 6.015/73, que dispõe sobre os registros públicos, estabelece a regulamentação acerca do sistema de registros públicos, organizando-o por meio de institutos de grande funcionalidade, tais como a matrícula, o registro e a averbação. Matrícula, que deverá ser aberta a partir da primeira alteração na titularidade da propriedade após a vigência da referida lei, pormenoriza e individualiza o imóvel, apresentando suas principais características e atributos. Na matrícula serão lançados todos os registros e averbações futuras. Os registros, por sua vez, integram os atos de disposição da propriedade, bem como os atos constitutivos de direitos reais e os de ônus. As averbações representam alterações que não afetam a essência do registro, abarcando as mudanças referentes às características do imóvel e de seu titular, além de servir ao cancelamento de ônus ou gravames que eventualmente recaiam sobre o bem. (FARIAS; ROSENVALD, 2022).

Observa-se, ainda, que os registros públicos são norteados por princípios, que visam assegurar a sua eficácia, proporcionando segurança às transações imobiliárias. Gonçalves (2020) aponta, como princípios registrais, os da publicidade, legalidade, força probante, territorialidade, prioridade, dentre outros.

Tecidas tais considerações, passa-se à abordagem das cessões de direitos imobiliários, a pontuar os aspectos significativos sobre essa ferramenta de transferência de bens imóveis.

3. A CESSÃO DE DIREITOS DE AQUISIÇÃO DE BENS IMÓVEIS

Os contratos, no ordenamento jurídico brasileiro, possuem inúmeras aplicações em vários ramos do direito, assumindo diferentes feições. Inegavelmente, o conceito de contrato sofreu alterações dado o progresso da sociedade, tendo sido sua essência incorporada às demandas sociais modernas. Por definição, Stolze e Pamplona (2022), apresentam contrato como:

um negócio jurídico bilateral, por meio do qual as partes, visando a atingir determinados interesses patrimoniais, convergem as suas vontades, criando um dever jurídico principal (de dar, fazer ou não fazer), e, bem assim, deveres jurídicos anexos, decorrentes da boa-fé objetiva e do superior princípio da função social. (STOLZE; PAMPLONA, 2022, p. 575).

Logo, percebe-se que os princípios da função social e da boa-fé objetiva são os pilares da relação contratual, motivo pelo qual o legislador os evidenciou em dispositivos específicos na atual codificação civil, tornando-os, assim, primordiais para os contratos em geral. Entretanto, vale destacar que outros princípios também regem os contratos e, com traços próprios, dialogam entre si, orientando o exercício contratual, a exemplo do princípio da autonomia da vontade e da justiça contratual.

Merece destaque o princípio da função social, derivado da CF/88, uma vez que tutela não só os interesses individuais, mas também os coletivos. Traz diretriz que representa limite à liberdade contratual, conforme dispõe o artigo 421 do Código Civil de 2002, ou seja, o conteúdo do contrato deve estar em harmonia com a sua finalidade e com os valores sociais.

Como espécie de negócio jurídico, os contratos devem obediência a certos requisitos e pressupostos para serem existentes, válidos e eficazes. Desse modo, os elementos estruturantes devem ser verificados para que o contrato possa ser reconhecido no âmbito jurídico. No plano da validade, há requisitos previstos em leis, necessários para que o negócio possa produzir seus efeitos desejados. Por fim, verifica-se a capacidade momentânea de produção dos seus efeitos. (FARIAS; ROSENVALD, 2022).

Na seara contratual, os contratos preliminares são considerados instrumentos interessantes, já que, devido a sua versatilidade, permitem aos contratantes postergar o acordo principal, convencionando negociações preliminares visando futura contratação definitiva.

Gomes (2022) conceitua contrato preliminar como a “convenção pela qual as partes criam em favor de uma delas, ou de cada qual, a faculdade de exigir a imediata eficácia do contrato que projetaram”.

Em se tratando dos requisitos essenciais, devem ser exigidos dos contratos preliminares aqueles mesmos necessários para o contrato principal a ser firmado, excepcionando, entretanto, eventual forma prevista em lei, de acordo com o artigo 462 do Código Civil.

Quanto a seus efeitos, a codificação civil, nos seus artigos 463 e 464, estabelece, como tais, o direito de exigibilidade da celebração do contrato definitivo, bem como a possibilidade do juiz suprir a vontade da parte inadimplente. Ademais, para surtir efeitos contra terceiros, o contrato preliminar deverá ser registrado no órgão competente.

O contrato preliminar pode ser unilateral ou bilateral, classificação que leva em conta a existência de prestação a ser cumprida por uma ou por ambas as partes, respectivamente. Exemplos típicos de contratos preliminares bilaterais são a promessa e o compromisso de compra e venda, modalidades essas utilizadas em larga escala no mercado imobiliário. (GOMES, 2022).

Primeiramente, torna-se necessário diferenciar a promessa de compra e venda do compromisso de compra e venda. Antonio Junior (2019) destaca que, apesar da doutrina considerar os dois institutos sinônimos, há diferença entre as acepções, essencialmente em relação ao objeto e efeitos. Em suma, essas modalidades de contratos preliminares apresentam dissemelhanças quanto à irretratabilidade do negócio jurídico, ou seja, os compromissos de compra e venda são considerados irretratáveis, enquanto as promessas podem possuir cláusula de arrependimento, sendo essa premissa utilizado no presente estudo.

Com a implementação, pelo Código Civil de 1.916, do sistema de título e modo para a transmissão de propriedade, consagrou-se a opção pela pactuação das promessas de compra e venda, com possibilidade de exercício do direito de arrependimento até a celebração do instrumento público. Diante dessa possibilidade e da crescente valorização imobiliária, muitos promitentes vendedores se valiam da faculdade de retratação do negócio em vista de proposta mais vantajosa, sendo responsabilizado apenas pelo pagamento de perdas e danos aos antigos promitentes compradores. Por óbvio, esse cenário gerou grande insegurança jurídica.

Tem em vista a problemática ocasionada, em 1.937 foi promulgado o Decreto-lei nº 58, que passou a prever a irretratabilidade do aludido compromisso, viabilizando que o mesmo fosse registrado junto ao Oficial de Registro de Imóveis, atribuindo-lhe, assim, eficácia real. Além disso, possibilitou ao promitente comprador adimplente, a propositura de

ação de adjudicação compulsória nos casos de recusa da outorga da escritura definitiva. Contudo, o Decreto-lei nº 58 contemplava apenas os compromissos relacionados aos imóveis loteados.

Visando suprir a lacuna até então existente, em 1.949, foi promulgada a Lei nº 649 que estendeu as mesmas regras aos imóveis não loteados. Posteriormente, a Lei nº 6.014/73 deu nova redação ao art. 22 do Decreto-lei nº 58, mantendo em suma as mesmas regras. Com a edição da Lei nº 6.766/79, que trouxe novos regulamentos a respeito dos compromissos de lotes urbanos, o Decreto-lei nº 58 passou a tratar somente dos compromissos de loteamentos rurais. Mais recentemente, o Código Civil de 2002 passou a prever que o promitente comprador, com o compromisso registrado, tem para si o direito real à aquisição do imóvel.

Os compromissos de compra e venda representam, na definição de Gomes (2022), os contratos típicos em que há uma recíproca obrigação entre as partes para efetivar, em um momento posterior, a compra e venda de um bem imóvel, por meio da transcrição do consentimento constante no contrato para o título necessário. É que, por vezes, os contratantes optam por postergar a feitura do contrato definitivo por razões de oportunidade ou conveniência, a exemplo da hipótese de impossibilidade da quitação integral do valor acordado no ato da contratação, restando estipulada a quitação por meio do pagamento em prestações sucessivas. Frise-se: não há uma obrigação de dar consentimento, mas sim de reproduzi-lo no instrumento adequado, previsto em lei.

Muito se discute a respeito da natureza jurídica dos compromissos, sendo defendidas diferentes teorias pelos estudiosos do assunto. Atendo aos ensinamentos de Pereira (2022), tratando-se de compromisso registrado, é ele considerado uma nova categoria de direito real, tendo em vista suas características e finalidades, não compreendendo nem um direito real ilimitado ou limitado, mas sim um direito real de aquisição.

Acerca dos elementos essenciais dos compromissos, devem ser observados os mesmos aplicáveis aos contratos de compra e venda de bens imóveis, sendo eles: a coisa, o preço e o consentimento.

No que tange o objeto do compromisso, é imprescindível que seja bem imóvel, devendo ser ainda lícito, possível e determinado ou determinável, tendo em vista os requisitos genéricos de validade do negócio jurídico. O preço, estipulado por um valor pecuniário em moeda nacional, necessita constar no instrumento, devendo ser certo e determinado ou determinável.

O outro elemento essencial é o consentimento, manifestado pelas partes por meio da declaração de vontade para o ajuste do preço, da coisa e demais condições do contrato,

presumindo-se, para tanto, a capacidade dos contratantes. Ademais, em alguns casos, além da capacidade, exige-se requisito extra: a legitimação. O legislador obriga que as partes tenham um requisito especial para a prática do ato, mesmo estas sendo capazes, com o intuito de proteger os sujeitos do negócio, bem como os terceiros, a exemplo da necessidade de vênua marital, o consentimento expresso dos demais descendentes e cônjuge na venda entre ascendente e descendente, entre outros.

Quanto à forma, é possível a celebração dos compromissos por meio de instrumentos públicos ou privados, predominando o uso deste no mercado de imóveis. Algumas normas específicas, entretanto, exigem conteúdo mínimo para os compromissos, como a Lei nº 6.766/70, que dispõe sobre o parcelamento do solo urbano, determinando elementos necessários para os contratos envolvendo lotes urbanos, a saber: descrição do lote, taxa de juros, etc.

Para conferir direito real ao promitente comprador, os compromitentes não podem pactuar o arrependimento e o instrumento precisa ser registrado no Cartório de Registro de Imóveis (CRI), de acordo com o artigo 1.417 do Código Civil. A irrevocabilidade do contrato pode ser prevista em cláusula expressa, ou ainda ser imposta por norma reguladora, restando vedado às partes o direito de se retratar. Em relação ao registro, deve ele ser efetivado junto ao CRI competente, assim constituindo e tornando público o direito real apto à produção de efeitos jurídicos.

A oponibilidade *erga omnes*, adquirida com o registro, destina-se a dar publicidade e constituir o direito real de aquisição, impedindo a ocorrência de fraudes ou atos de má-fé do alienante ou de terceiro. Dessa forma, o registro determina um dever de abstenção ao proprietário, representado pela limitação do seu poder de disposição, impedindo-o de transferir ou prometer transferir, de forma eficaz, o bem comprometido à terceiro, além de impossibilitar a gravação do bem com ônus reais depreciativos ao imóvel. De igual modo, proíbe a reclamação de terceiros a respeito do mesmo direito real. (ANTONIO JUNIOR, 2009).

O segundo efeito conferido ao compromisso irrevocabel registrado diz respeito à atribuição do direito de sequela ao compromitente comprador, preservando-o contra alienações e onerações futuras, permitindo-o assim reclamar contra terceiros a outorga da escritura definitiva ou requerer a adjudicação compulsória judicial.

No que concerne à adjudicação compulsória judicial, Antonio Junior (2009) destaca que o artigo 1.418 do Código Civil estabelece, de forma cogente, esse direito ao compromissário comprador, na hipótese de mora do credor, uma vez comprovada a quitação

do preço acordado. Assim, por meio de ação judicial própria, o juiz supre a manifestação da vontade do vendedor, outorgando a escritura definitiva em favor do comprador, possibilitando assim a transferência da propriedade. Em relação à necessidade do registro do compromisso para a adjudicação compulsória judicial, apesar de haver respeitáveis opiniões em contrário, prevalece na doutrina e na jurisprudência o entendimento pela sua dispensa.

Recentemente, a Lei nº 14.382/22 possibilitou a adjudicação compulsória de forma extrajudicial, a ser efetivada junto ao CRI da situação do imóvel objeto do compromisso ou da cessão. Os legitimados a propor tal medida são o promitente comprador, cessionários, promitentes cessionários, sucessores ou o promitente vendedor, devidamente representados por advogado. Os documentos necessários para requerer a adjudicação são: o instrumento do compromisso ou cessão, a prova do inadimplemento, as certidões dos distribuidores forenses que demonstrem a inexistência de litígio abrangendo o contrato objeto da adjudicação, o comprovante de pagamento do ITBI e as procurações que se demonstrem necessárias. Nota-se que esse novo instituto extrajudicial é bastante interessante, eis que viabiliza a desjudicialização do procedimento em questão, desafogando assim o poder judiciário.

Largamente utilizada nas negociações imobiliárias, a cessão do compromisso de compra e venda nada mais é do que a cessão da posição contratual por uma das partes. Aquele que abre mão da sua posição negocial, sendo então chamado cedente, transfere seus direitos e obrigações a um terceiro (cessionário), até então estranho ao acordo original, permanecendo inalterado o conteúdo jurídico do contrato. Ressalta-se que o cessionário substitui o cedente na relação contratual, arrogando os direitos e deveres outrora entabulados, com exceção daqueles de natureza *intuitu personae*. Caso não seja estipulada convenção em sentido contrário, o cedente exonera-se das obrigações anteriormente contratadas. (FARIAS; ROSENVALD, 2022).

Teixeira (2013) advoga no sentido de que a cessão de compromisso quitado consiste em verdadeira cessão de crédito, uma vez que os deveres já foram cumpridos pelo cedente, cabendo-lhe apenas os direitos, obedecendo, então, as regras de cessão de crédito constantes no Código Civil.

A cessão de compromisso de compra e venda não demanda forma específica à sua materialização, sendo possível a sua celebração por instrumento público ou participar, respeitadas, todavia, as normas que regem os tais compromissos. De modo especial, a Lei nº 6.766/79 permite a cessão de compromisso de imóveis loteados por meio de um simples trespasse, lançado no verso das vias dos contratantes, como também por instrumento

autônomo, o qual deve constar o número do registro do loteamento, o valor da cessão e a qualificação do cessionário.

No que tange ao consentimento do cedido, ou seja, daquele que ocupa a posição contrária à do cedente no contrato, Gomes (2022) defende ser ele imprescindível, não sendo suficiente apenas o acordo entre cedente e cessionário, exigindo-se, portanto, a declaração de vontade das três partes (cedente, cessionário e cedido) para que a cessão seja levada a efeito. Contudo, oportuno salientar que a Lei nº 6.766/79 dispensou a anuência do loteador, ficando, entretanto, os efeitos da cessão condicionados à sua ciência, a ser manifestada por escrito pelas partes ou quando registrada a cessão. No mesmo sentido é o Decreto nº 58 de 1.937, uma vez que contém previsão acerca da prescindibilidade do consentimento do cedido, respondendo, entretanto, o cedente de forma solidária ao cessionário pelas obrigações e direitos contratuais.

É possível o registro das cessões no CRI competente, conforme previsão da Lei nº 6.015/73, visando a constituição do direito real de aquisição, agora em nome do cessionário. No entanto, oportuno salientar que, para tanto, é necessário o prévio registro do compromisso objeto da cessão, uma vez que apenas o titular do direito poderá cedê-lo, em respeito ao princípio registral da continuidade.

Finalizadas as ponderações relativas aos compromissos de compra e venda e à cessão dos mesmos, segue-se aos apontamentos sobre o ITBI.

4. DAS PREMISSAS DO ITBI

Antes de passar à análise objeto do presente estudo, convém clarear os conceitos e as peculiaridades do ITBI, espécie tributária prevista no artigo 156 da Constituição Federal de 1.988, nos seguintes termos:

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 (BRASIL, 1988)

O dispositivo supra atribuiu competência aos municípios para a instituição do imposto em análise, cabendo-lhes, como assevera Mangieri e Melo (2015), a sua definição (detalhes do fato gerador), a escolha da modalidade de lançamento, a estipulação de penalidades, entre outros. Em verdade, a CF/88 não criou o tributo, mas outorgou a competência a um

determinado ente para instituí-lo, devendo ser respeitados os limites constitucionais e as regras do CTN. Frise-se que essa competência é plena e indelegável, nos moldes dos artigos 6º e 7º do CTN, estando vinculada ao município em que se encontra o bem, estendendo-se ao Distrito Federal e, excepcionalmente, à União, em consonância com o artigo 147 da CF/88.

Na seara principiológica, a CF/88 estabeleceu princípios tributários específicos, a par dos princípios gerais que norteiam todo o ordenamento jurídico. Essas garantias constitucionais têm a função de limitar o poder de tributar, funcionando, conforme estabelece o CTN, como contenção à competência tributária. Especificamente em relação ao ITBI, devem ser observados os seguintes princípios: legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, não confiscatoriedade e competência tributária. Subsidiariamente, podem ser aplicados também os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, proporcionalidade, princípios administrativos da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, presunção de inocência, liberdade contratual, pessoalidade da infração e princípio orçamentário da não vinculação de receita. (MANGIERI; MELO, 2015).

Com relação ao fato gerador, Alexandre (2017, p. 337) destaca que “saber se e, em caso positivo, quando ocorreu o fato gerador é a questão de maior importância dentro desta matéria, tanto para o Fisco, quanto para o contribuinte.” Logo, é de suma importância analisar a regra-matriz de incidência do ITBI, prevista pelo já mencionado artigo 156, II da CF/88, de modo a realizar a ponderação de seus critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

O critério material descreve o núcleo da hipótese de incidência. Extrai-se, a partir do referido texto constitucional, que o fato gerador ocorre a partir da transmissão “*inter vivos*”, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, estando abrangida a cessão de direitos à aquisição. Assim, far-se-á a interpretação dos elementos que integra o dispositivo em comento.

Primeiramente, a transmissão deve ser “*inter vivos*”, o que afasta, conseqüentemente, a transmissão ocorrida em função da sucessão “*causa mortis*”. A transmissão de bens imóveis se dá nos termos do artigo 1.245 do Código Civil, conforme visto alhures, efetuando-se somente com o devido registro, sendo este o exato momento de ocorrência do fato gerador do ITBI.

Ademais, outro elemento ligado à materialidade do tributo diz respeito à onerosidade da transmissão, excluindo assim, da referida tributação, os atos gratuitos como as doações, as quais incidem o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD).

Os bens objetos da transmissão são os imóveis, bem como os direitos reais que porventura recaiam sobre eles. Conforme cediço, a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis também integra o elemento material do ITBI, conforme já tratado anteriormente.

Em se tratando do aspecto temporal do fato gerador, em sua delimitação também reside certa problemática, já que no que diz respeito ao momento da efetiva configuração do aludido imposto, diversos são os entendimentos. Para Harada (2016), a obrigação tributária surge com o devido registro do título translativo no CRI competente, ficando vedada a sua exigência em momento anterior, independente da modalidade de seu lançamento.

Lado outro, Machado (2010) preleciona o seguinte:

É certo que, no Direito Civil, a transmissão da propriedade imóvel no caso da compra e venda, por exemplo, somente se verifica pela inscrição, no competente Registro de Imóveis, do título respectivo. Entretanto, desde o momento em que comprador e vendedor convencionaram a compra e venda já se admite que produza efeitos, mesmo antes de convenientemente formalizada.

Aliás, mesmo no âmbito do Direito Civil não se pode considerar a transcrição do título no Registro Imobiliário como ato isolado. Essa transcrição não é mais do que um ato final de uma série, que se iniciou e se desenvolveu, como acontece com os contratos em geral, consumando-se, a final, com o registro.

É claro que a lei civil havia de definir o instante em que se deve considerar a transmissão consumada. Este momento é o da transcrição do título no Registro de Imóveis. Todavia, desde que as partes convencionaram a compra e venda, o tributo já pode ser recolhido, tendo em vista que os atos restantes constituem mera formalização, para efeitos civis. (MACHADO, 2010, p. 416)

Nessa senda, a celebração do instrumento de compra e venda já possibilitaria o recolhimento do imposto. A maioria dos municípios brasileiros comunga desse entendimento, ao passo que exigem que o pagamento do ITBI se dê quando da lavratura da escritura, devendo tal fato, inclusive, constar dos termos do referido instrumento notarial.

Segundo a dicção trazida pelo §2º, II do artigo 156 da Constituição Federal, compete ao município da situação do imóvel a instituição do respectivo imposto, em obediência ao princípio da territorialidade das normas tributárias, delimitando de maneira incontestável o componente espacial do imposto analisado.

No que se refere à base de cálculo e à alíquota, são elas tidas como elementos quantitativos do fato gerador dos impostos, possuindo, basicamente, a função de quantificar/valorar o quantum será devido a título de pagamento. Sabbag (2020) afirma que a base de cálculo do ITBI compreende “o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos”, consoante ao disposto no artigo 38 do CTN.

A base de cálculo é um dos temas que mais gera discussões, tanto no âmbito doutrinário, quanto na esfera judicial. A controvérsia gira em torno da definição do valor de

referência a ser utilizado. Em recente julgado, o STJ decidiu sobre o tema em sede de recursos repetitivos, tendo firmado três teses:

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

8. Para o fim preconizado no art. 1.039 do CPC/2015, firmam-se as seguintes teses: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. (REsp 1.937.821/SP, Rel. Ministro GURGEL FARIA, julgado em 24/02/2022)

A seu turno, a alíquota do referido imposto é fixada pelo município competente, por meio de lei ordinária. Como não há parâmetro expresso na Constituição, os municípios podem arbitrar livremente a alíquota, mas devem respeitar os princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade. No tocante ao assunto, o Superior Tribunal Federal (STF) editou a súmula nº 656 no sentido da inconstitucionalidade da progressividade da alíquota do ITBI.

Da responsabilidade pelo pagamento, a escolha do contribuinte é definida pela legislação específica de cada município, conforme preconiza o artigo 42 do CTN. Grande parte dos entes municipais elegeu o adquirente do bem ou do direito alienado ou cedido como o contribuinte do ITBI, seguindo assim a tradição da legislação civil.

Em regra, o lançamento do mencionado imposto é na modalidade de lançamento por homologação, podendo, todavia, a legislação municipal adotar outro tipo. A administração municipal também poderá realizar o lançamento de ofício, na hipótese de haver inércia por parte do contribuinte em efetuar o lançamento.

Por fim, é importante frisar que são aplicadas à responsabilidade tributária do ITBI as regras de responsabilidade por sucessão *causa mortis*, responsabilidade por sucessão empresarial e responsabilidade pessoal pelos créditos tributários provenientes de atos praticados com excesso de poderes ou infração, contrato social ou estatuto, nos termos dos artigos 131, II e III, 132, 133 e 135 do CTN.

No que se refere à responsabilidade de terceiros, o art. 134 do CTN apresenta rol de sujeitos que serão subsidiariamente compelidos ao pagamento do tributo, nos atos que

intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, o que ocorrerá nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, a exemplo do que ocorre com tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício. Ressalta-se, ainda, que a lei municipal pode vir a contemplar obrigações tributárias acessórias aos oficiais de registros, além da prestação de informações à autoridade administrativa já prevista no art. 197, I do CTN. (MANGIERI; MELO, 2015).

Posto isto, faz-se necessário averiguar a incidência do ITBI sobre as cessões de direitos imobiliários, explicitando, no próximo tópico, o cenário atual dessa polêmica tributação.

5. A CESSÃO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA E A INCIDÊNCIA DO ITBI

Questão que ostenta grande divergência é a relativa à incidência do ITBI nas cessões de compromisso de compra e venda. Cumpre, então, tecer uma exposição acerca da problemática, elencando os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais de maior relevância, o que se faz de modo a aclarar as interpretações possíveis aos dispositivos legais sobre a matéria.

Preliminarmente, revisitando a regra-matriz de incidência do ITBI prevista na CF/88, afiguram-se três hipóteses de incidência do ITBI, quais sejam: a) transmissão de bens imóveis, a qualquer título, por ato oneroso; b) transmissão de direitos reais sobre imóveis; c) cessão de direitos a aquisição de bens imóveis.

Nas circunstâncias citadas nas letras “a” e “b” supra, a transmissão da propriedade e de direitos reais sobre imóveis resta configurada com o devido registro do título translativo no CRI competente, a teor da previsão contida, respectivamente, nos artigos 1.245 e 1.227 do Código Civil. Destarte, não há dúvidas quanto ao momento de configuração do fato gerador do ITBI nesses casos.

Entretanto, o panorama é diverso no que se refere à hipótese trazida no item “c”, sendo dissonantes as opiniões doutrinárias que tratam do assunto.

Leciona Aranha Neto (2019) que existem, basicamente, duas correntes de expressão a respeito da cobrança do ITBI: uma que defende a tese da materialidade unitária e outra a da materialidade binária.

A primeira corrente prega, a partir da previsão constitucional, que somente se afigura uma única hipótese de incidência, representada pela expressão “transmissão”. O critério

material da regra-matriz de incidência do imposto está resumido no verbo “transmitir”, estando as cessões englobadas na amplitude semântica desse vocábulo. Essa corrente, a seu turno, apresenta duas subclassificações: a unitária formal e a unitária econômica.

Pela unitária formal, a materialidade da transmissão estaria concretizada somente com a transferência da propriedade ou de outro direito real, mediante o seu registro no cartório. Desse modo, o fato gerador do imposto estaria relacionado a um fato jurídico, regulamentado por uma norma do Direito Privado. É nesse sentido a defesa de Lima (2015): “filiamo-nos pela hipótese de incidência do ITBI, apenas no momento da transcrição do respectivo título no competente cartório de imóveis”.

A segunda subdivisão refere-se à materialidade unitária econômica, que também prevê a transmissão como único núcleo da materialidade, mas sob o viés de uma situação de fato. Assim, estando presentes todos os pressupostos que refletem, de forma econômica, a transmissão do bem imóvel, seria possível realizar a cobrança do ITBI, independente do registro em cartório. Hugo de Brito Machado (2010) adota esse entendimento, conforme citado anteriormente.

Já a corrente da materialidade binária perfilha entendimento diverso. Para seus adeptos, ocorre a existência de dois núcleos no critério material da regra-matriz de incidência do imposto em tela: “transmitir” e “ceder”. Nessa linha de compreensão, daria ensejo à cobrança do ITBI tanto a transmissão da propriedade e de outros direitos reais, quanto a cessão de direitos. Exemplificando tal corrente, Harada (2016) versa o seguinte:

Portanto, o elemento nuclear do fato gerador do ITBI é a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física (compra e venda, dação em pagamento, permuta, arrematação etc.), e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, assim como cessão de direitos à sua aquisição. O legislador equiparou a cessão de direitos imobiliários à transmissão de propriedade atento à realidade de nossos dias em que as cessões de direitos configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis. (HARADA, 2016, p. 141)

No mesmo sentido se posiciona Aranha Neto (2019), apontando os principais argumentos em defesa da incidência do imposto nas cessões de direitos imobiliários. Em primeira análise, revela a descrição da materialidade binária sob a ótica histórica, tratando, basicamente, da evolução do dispositivo constitucional que dispõe sobre o ITBI.

Resumidamente, o tributo em tela, até o advento da Constituição de 1.946, somente incidia quando da transmissão do bem. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18 de 1.965, foi dada a inserção de nova hipótese de incidência, configurada nas cessões de

direitos imobiliários. Posteriormente, com a publicação do CTN, sedimentou-se tal hipótese de incidência, sendo ela prevista de forma expressa em todos os textos constitucionais a partir de então.

Outrossim, o doutrinador referenciado ressalta a diferença entre os negócios jurídicos previstos pela CF/88 no que se relaciona à presente temática, dando ênfase às regulamentações presentes em sede do Direito Privado. Sendo eles a transmissão e a cessão de direitos, eis que os pontos que lhes dizem respeito foram devidamente sopesados em momento anterior do presente trabalho, reputando-se claras as diferenças entre os dois institutos.

Ainda sob o enfoque do referido autor, o direito à aquisição do cedente, efetivado por meio da ação de adjudicação compulsória, deriva da irretratabilidade do negócio e não do registro, como fixado pela Súmula nº 239 do STJ. Assim, a cessão de direito à aquisição efetua-se independentemente da constituição anterior do direito real, uma vez que a transferência é consumada, mesmo que envolva somente direitos pessoais. Em virtude disso, sustenta a incidência do imposto na transferência meramente obrigacional, pois entende que caso o legislador quisesse tributar somente as transferências de direitos reais, não haveria necessidade da inclusão do núcleo “cessão” no dispositivo constitucional.

Em complemento ao argumento anterior, destaca ainda os apontamentos de Ataliba (1968) sobre a Emenda Constitucional nº 18/1965, revelando que a comissão elaboradora da minuta a ela referente entendeu sobre a necessidade dos Estados no sentido de reduzir a elisão fiscal existente à época. Naquele período, muitas das operações imobiliárias não consubstanciavam fontes de arrecadação de impostos, já que a maioria das cessões de direitos não eram registradas. Tal postura por parte dos cessionários era justificada pelo fato da adjudicação compulsória não ser condicionada ao registro, deixando eles de pagar o ITBI e os emolumentos devidos para que o direito fosse oponível *erga omnes*.

Outra tese, também citada por Aranha Neto (2019), reporta-se à hermenêutica, valendo-se de métodos interpretativos para analisar a matriz de incidência do ITBI. Tomando por base o método gramatical ou literal, tem-se que as palavras devem ser entendidas com efeito, ou seja, os vocábulos utilizados pelo legislador na elaboração de uma norma não podem ser desprezados. Logo, no dispositivo constitucional que trata do imposto devem ser visualizadas duas hipóteses de incidência distintas: a correspondente à transmissão e a correspondente à cessão. Nesse diapasão, o intérprete da Constituição deve zelar pela máxima efetividade do seu texto.

O princípio da capacidade contributiva, derivado do princípio da igualdade tributária, igualmente se perfaz como argumento trazido ao diálogo sobre a incidência do ITBI nas cessões analisadas. E isso se dá devido ao fato de seu principal objetivo ser a promoção da justiça fiscal, impedindo assim a adoção de ações e medidas que possam ocasionar a exclusão de fatos e contribuintes do campo de incidência dos tributos. Tal prática é caracterizada como privilégio, propiciando a ruptura de uma sociedade justa e solidária, obstaculizando a promoção do bem comum pelo Estado.

À vista disso, o doutrinador ressalta que as cessões de direitos aquisitivos de bens imóveis são negócios jurídicos em que as partes contratantes são dotadas de capacidade contributiva de grandeza similar ou igual à transmissão de direitos reais. A não tributação dessas transações representaria uma violação ao princípio supracitado, devendo, por conseguinte, ser compreendidas como materialmente autônomas e distintas.

Noutro giro, o posicionamento judicial até então majoritário é a favor da corrente unitária formal. Confirmando tal perspectiva, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 1.294.969, decidiu no sentido de ratificar a jurisprudência dominante:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR. COBRANÇA DO TRIBUTO SOBRE CESSÃO DE DIREITOS. IMPOSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA MEDIANTE REGISTRO EM CARTÓRIO. PRECEDENTES. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL DOTADA DE REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. (ARE 1294969 ED / SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 21/02/2022)

Nesse julgado foi reconhecida a tese de repercussão de que “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.” (BRASIL, 2021). O Ministro Luiz Fux lançou mão de diversos julgados relacionados à matéria para fundamentar sua decisão. Revela notar, no entanto, que esses precedentes tratam da incidência do ITBI na celebração do compromisso de compra e venda, e não necessariamente da sua cessão.

Aranha Neto (2019) afirma, a esse respeito, que os tribunais têm empregado conceitos incongruentes em suas decisões, e até mesmo sendo omissos quanto aos argumentos para justificar o seu posicionamento. Aponta certa incompreensão nos precedentes utilizados, não

sendo exploradas, de forma correta, as especificidades dos compromissos e das cessões, sendo eles, muitas das vezes, tratados como sinônimos.

Além disso, chama a atenção para a inexistência de fundamento para justificar somente a incidência do imposto na transmissão formal de direito real. O que se observa nos acórdãos é a repetição dos precedentes já pacificados, não trazendo nenhuma inovação em relação ao tema. Comunga desse entendimento Felippo (2021), referindo-se ao julgamento citado como representativo de um verdadeiro escândalo.

Ainda em relação à referida decisão, o Instituto de Registro Imobiliário do Brasil (IRIB) emitiu a Nota Técnica de nº 01/2021, recomendando aos registradores imobiliários que prosseguissem com rigoroso cumprimento da legislação local, principalmente em relação às leis tributárias municipais e às normas das Corregedorias-Gerais da Justiça, até a oportuna adequação das normas à tese firmada.

Contudo, recentemente o STF decidiu pela reanálise da tese firmada no ARE 1.294.969, sob o argumento de que a jurisprudência usada na fundamentação versava sobre hipótese diversa da cessão de direito aquisitivo. Isso se deu em sede de Embargos de Declaração interpostos, pela segunda vez, por parte do município de São Paulo, possibilitando novamente o debate aprofundado do tema que versa a respeito da incidência do ITBI nas cessões sobre ditas.

Como se vê, ainda não foi determinada qual a exegese deve ser dada à normativa vigente sobre a questão, muito menos se afiguram traçadas bases sólidas à adoção de um ou outra diretriz por parte daqueles que se vejam envolvidos em tais questões. É lastimável, pois a segurança jurídica não recebe o prestígio esperado e merecido.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com balizas nos objetivos inicialmente traçados, o presente estudo perquiriu sobre a incidência do ITBI nas cessões de direito à aquisição de bens imóveis. Para tanto, recorreu-se a dispositivos legais, lições doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais, com vistas a nortear a tributação dessas operações.

Buscou-se pontuar a respeito da importância da propriedade, introduzindo as noções sobre o sistema registral brasileiro e sua influência na transmissão da propriedade imobiliária. Ato contínuo, abordou-se acerca dos contratos de compromisso de compra e venda, com destaque à imprescindibilidade de regramento efetivo a esse respeito.

Passou-se o foco, então, à regra-matriz de incidência do ITBI, de modo a identificar seus fatos geradores. Alcançado o cerne da questão, foram apresentados os principais argumentos favoráveis e contrários à incidência do imposto nas cessões de direito à aquisição de imóveis, restando traçadas explicações sobre as correntes doutrinárias atuais, bem como da investigação jurisprudencial.

Ante ao exposto, inquestionavelmente a matéria discutida ainda enfrenta severa divergência. Não há consenso entre os doutrinadores quanto a legitimidade do ITBI incidir em tais casos, nem mesmos dispositivos legais, em âmbito federal, que possam dirimir a controvérsia existente. Logo, a verificação da legalidade/constitucionalidade das legislações municipais que regulamentam a incidência do imposto nas cessões imobiliárias fica imobilizada. Com efeito, nota-se que muitos municípios brasileiros continuam a exigir o pagamento do ITBI nessas transações.

A temática, por si só, desempenha papel fundamental na sociedade contemporânea, mormente aos seus aspectos econômicos e sociais. O dissenso ora abarcado acaba levando a uma insegurança jurídica, vulnerabilizando, assim, o sistema tributário. Por essa razão se faz necessário o estímulo aos debates e estudos sobre o tema versado, haja vista o escasso material disponível a esse respeito.

Nesse diapasão, reputa-se imprescindível entendimento cômsono, especialmente em sede jurisprudencial. Com a reanálise da tese de repercussão geral pelo STF, o que se espera é que a questão seja avaliada de maneira exauriente, dando origem a uma decisão justa, pautada nos princípios gerais do direito. Como consequência, haveria estanqueamento das lides fiscais e, por conseguinte, das ações judiciais relacionadas à tributação em análise.

Enfim, o que se idealiza não é o prestígio de um sujeito da relação tributária em detrimento de outro. Pelo contrário, busca-se a promoção da justiça fiscal, o propulsão do desenvolvimento econômico e social do país, prestigiando, desta feita, os direitos e garantias fundamentais de todos os indivíduos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. 864 p.

ANTONIO JUNIOR, Valter Farid. Compromisso de Compra e Venda. Grupo GEN, 2009. E-book. 9788522466870. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522466870/>. Acesso em: 27 ago. 2022.

ARANHA NETO, Waldemar de Albuquerque. Da incidência do ITBI nas cessões de direitos imobiliários. Curitiba: CRV, 2019. 104 p.

ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BEVILÁQUA, Clóvis. Direito das coisas. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2003. 2 v. (Coleção História do direito brasileiro, Direito Civil).

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 fev. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937. Dispõe sobre o loteamento e a venda de terrenos para pagamentos em prestações. Rio de Janeiro, 10 dezembro 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del058.htm. Acesso em: 13 ago. de 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 5 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre o regime constitucional dos militares.. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc18.htm. Acesso em: 20 mai. de 2022.

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1º janeiro 1916. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 13 ago. de 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 outubro 1966. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 fev. de 2022.

BRASIL. Lei nº 6.014, de 27 de dezembro de 1973. Adapta ao novo Código de Processo Civil as leis que menciona. Brasília, 27 dezembro 1973. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6014.htm. Acesso em: 20 set. de 2022.

BRASIL. Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Brasília, 31 dezembro 1973. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015compilada.htm. Acesso em: 10 jul. de 2022.

BRASIL. Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979. Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano e dá outras providências. Brasília, 31 dezembro 1979. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6766.htm. Acesso em: 25 ago. de 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 10 de janeiro de 2002. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 13 fev. de 2022.

BRASIL. Lei nº 14.382, de 27 de junho de 2022. Dispõe sobre o Sistema Eletrônico dos Registros Públicos (Serp); altera as Leis nºs 4.591, de 16 de dezembro de 1964, 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei de Registros Públicos), 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.935, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 11.977, de 7 de julho de 2009, 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e 13.465, de 11 de julho de 2017; e revoga a Lei nº 9.042, de 9 de maio de 1995, e dispositivos das Leis nºs 4.864, de 29 de novembro de 1965, 8.212, de 24 de julho de 1991, 12.441, de 11 de julho de 2011, 12.810, de 15 de maio de 2013, e 14.195, de 26 de agosto de 2021. Brasília, 27 de junho de 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14382.htm. Acesso em: 28 ago. de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. 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. *DJ* de 13-10-2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2151#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20lei%20que,no%20valor%20venal%20do%20im%C3%B3vel..> Acesso em: 11 de ago. de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.294.969/SP. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Drausio Ferreira Lemes e outros. Rel. Min. Luis Fux. 11 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345685716&ext=.pdf>. Acesso em: 11 de mar. de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 239. O direito à adjudicação compulsória não se condiciona ao registro do compromisso de compra e venda no cartório de imóveis. *Diário da Justiça*: Segunda Seção, em 28.06.2000 DJ 30.08.2000, p. 118. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_18_capSumula239.pdf Acesso em: 28 ago. de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.937.821/SP. Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 24/2/2022, DJe de 3/3/2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000120791&dt_publicacao=03/03/2022. Acesso em: 21 de mai. de 2022.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: direito das coisas. v.4. 28ª edição. Editora Saraiva, 2014.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil: contratos, teoria geral e contratos em espécie. 12 ed. rev. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2022. 1504 p.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil: direitos reais. 18 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2022. 1184 p.

GODOY, Claudio Luiz Bueno. et al. Código civil comentado: doutrina e jurisprudência; coordenação Cezar Peluso. 16. ed., rev. e atual. Barueri [SP]: Manole, 2022.

FILIPPO, Luciano Fomes. A incidência do ITBI na cessão de direitos aquisitivos: STF julgou simplesmente a tese errada! Migalhas, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/343466/a-incidencia-do-itbi-na-cessao-de-direitos-aquisitivos>. Acesso em: 20 de jun. de 2022.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil: contratos em espécie - direito das coisas esquematizado. Coleção esquematizado / coordenador Pedro Lenza volume 2 - 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

GOMES, Orlando. Contratos. Grupo GEN, 2022. 9786559645640. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645640/>. Acesso em: 29 jun. 2022.

GOMES, Orlando. Direitos Reais, 21ª edição. Grupo GEN, 2012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4392-9/>. Acesso em: 20 mar. 2022.

HARADA, Kiyoshi. ITBI – doutrina e prática. 2. ed. rev. atual. e ampl.– São Paulo: Atlas, 2016.

INSTITUTO DE REGISTRO IMOBILIÁRIO DO BRASIL. Nota técnica IRIB nº 01/2021. São Paulo, 22 de fevereiro de 2021.. Disponível em: https://www.irib.org.br/app/webroot/files/downloads/files/Nota%20T%C3%A9cnica%20IRIB%20n_%2001-2021.pdf. Acesso em: 12 ago. 2022.

LIMA, Luiz Sávio Aguiar. Hipótese de incidência do ITBI e a aplicação do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. Revista Diálogos Acadêmicos, v.1, n.2, 2015. Disponível em: <http://revista.fametro.com.br/index.php/RDA/article/view/21> . Acesso em: 01 out. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31º edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis; prefácio Kiyoshi Harada. 2. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2015.

PEREIRA, Caio Mário da S. Instituições de Direito Civil: Direitos Reais. v.IV. Grupo GEN, 2022. 9788530990862. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990862/>. Acesso em: 13 ago. 2022.

SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

STOLZE, Pablo Gagliano; PAMPLONA, Rodolfo Filho. Manual de Direito Civil: volume único - 6. ed. - São Paulo : SaraivaJur, 2022.

TEIXEIRA, Tarcisio. Compromisso e promessa de compra e venda: distinções e novas aplicações do contrato preliminar. São Paulo: Saraiva, 2013.