

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITBI E A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

HYPOTHESIS OF ITBI INCIDENCE AND APPLICATION OF THE CONTRADICTORY AND DEFENSE WIDE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE

Luiz Sávio Aguiar Lima

Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogado. Pós-Graduado em Direito e Gestão Tributária pela Faculdade Farias Brito (FFB). Professor da Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza (FAMETRO).

RESUMO

Será analisado o ITBI, suas figuras típicas, o contribuinte, a sua modalidade de lançamento, as suas alíquotas e a sua base de cálculo. Por fim, e chegando ao tema central do presente trabalho, será analisado qual o momento correto para o fato gerador ou a hipótese de incidência do ITBI e a efetividade ou não do princípio do contraditório e da ampla defesa uma vez que tal abordagem ainda é algo que causa grandes controvérsias no mundo tributário. O presente trabalho tem ainda o objetivo de analisar o ITBI na seara jurídica através de pesquisas do tipo bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI. Direito tributário.

ABSTRACT

ITBI be analyzed, its typical figures, the taxpayer, their mode of release, their rates and the basis for calculation. Finally, and coming to the central theme of this work, which will be considered correct time for the event or the hypothesis of the impact and effectiveness ITBI or not the principle of contradictory and full defense since this approach is still something that cause great controversy in the tax world. The present work has yet to analyze the legal harvest in ITBI through research like literature and documents.

Keywords: Tax on transfer of immovable property - ITBI. Tax law.

1 INTRODUÇÃO

Tem o presente artigo o objetivo geral de analisar o imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI) na seara jurídica. Quanto aos objetivos específicos, aponta-se fazer sobre o ITBI um breve arrazoado sobre: o seu conceito; a forma do seu lançamento; quem é o seu contribuinte; suas alíquotas e base de cálculo; a sua função; a sua hipótese de incidência de acordo com os preceitos constitucionais e de acordo com o Código Tributário Nacional (CNT); o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ); a sua hipótese de incidência de acordo com os princípios econômicos e de acordo com o §7º da constituição federal (CF/88), bem como a efetividade ou não do princípio do contraditório e da ampla defesa no momento de seu lançamento.

No primeiro capítulo faz-se uma explanação em torno do conceito, bem como dos aspectos que permeiam os impostos, como o lançamento, contribuinte, alíquota e base de cálculo. No segundo capítulo, inicia-se fazendo uma abordagem de qual a função deste imposto, para em seguida explorar as diversas correntes que existem acerca do momento correto para o surgimento do fato gerador do tributo, oportunidade em que é feita uma análise de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. No terceiro capítulo faz-se uma explanação do que sejam estes princípios constitucionais, para em seguida correlacioná-los com o lançamento do ITBI.

2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS E DIREITOS A ELES RELATIVOS – ITBI

O imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos – ITBI – é da competência dos municípios. Assim, a constituição federal em seu artigo 156, inciso II, outorgou a cada ente municipal a competência para a instituição do imposto.

Nesta senda, traz-se a colação o artigo

do texto constitucional supra mencionado, que assim dispõe:

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, p. 116)

Assim, antes de quaisquer preleções, necessário se faz trazer à baila a conceituação do que seja bem imóvel, uma vez que conforme se depreende, a constituição utilizou-se de conteúdo disposto no direito civil.

Desta feita, são considerados bens imóveis aqueles que não podem ser transportados sem alteração de sua substância, ou seja, são aqueles que não podem ser transportados de um lugar para o outro sem destruição. Registre-se ainda que são considerados bens imóveis por natureza o solo com sua superfície, os seus acessórios, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. Já os imóveis por acessão física consistem em tudo que homem pode incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição.

Com isso, percebe-se que é necessário buscar no direito civil o que seja bem imóvel e como se transmite e adquire sua propriedade, uma vez que o inciso II do artigo 156 da CF/88 traz em seu texto as expressões transmissão e aquisição.

Como contribuinte deste imposto, verifica-se que este pode ser uma pessoa física ou jurídica, sendo certo que o CTN, optou por deixar ao encargo do município a escolha de quem será o responsável pelo seu recolhimento.

Neste sentido, o art. 42 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), dispõe que contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

No que concerne a espécie de lançamento, verifica-se que o ITBI, diferentemente do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), tem o seu lançamento

efetivado através de declaração do contribuinte, onde as alíquotas utilizadas serão definidas pelo legislador, através de lei ordinária, uma vez que não existem limites constitucionais para sua fixação.

Deverão ainda ser respeitados os princípios constitucionais tributários como a proporcionalidade e igualdade, quando da estipulação dos valores referenciais das alíquotas, pois conforme consabido não deve tal imposto ter o efeito confiscatório.

Outro ponto que merece uma atenção toda especial, consiste na questão de se saber qual o valor que será utilizado como base de cálculo, uma vez que existem dois referenciais, a saber: o valor de mercado e o valor venal.

O primeiro deles consiste no valor fixado e/ou declarado pelas partes quando da realização do negócio, uma vez que as partes são livres para contratar, fato que acaba por inviabilizar ao fisco de saber se realmente aquilo que é declarado pelo contribuinte por meio do contrato condiz com a realidade do negócio jurídico.

Já o valor venal, tem sua distinção pelo simples fato de que quem determina o valor do imóvel é o mercado, e não as partes contratantes, através de estudo e análise de todas as suas variantes, oportunidade em que se observará que o provável valor venal do imóvel será aquele que poderá ser alcançado através de uma realização de compra e venda.

3 MOMENTO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITBI

Passadas estas considerações, percebe-se de forma incontestável e sem maiores esforços intelectivos que a função do ITBI é majoritariamente fiscal, tendo como objetivo principal angariar recursos financeiros para o fisco municipal.

Nesse contexto, de arrecadação para os cofres municipais, uma questão de grande importância para o entendimento e materialização do presente imposto, consiste no fato de saber qual o fato gerador do ITBI.

Na lição de Barreto (1997, p.333-334),

tem-se o seguinte:

A primeira consideração necessária, relativamente à hipótese de incidência do chamado “imposto de transmissão de imóveis”, consiste em enfatizar que esta, por força de seu protótipo constitucional, deverá conceituar realidade integrada por elementos vários, que não constituirá somente no ato de transmitir, nem no de transmissão ser de inter vivos, nem apenas na natureza desse ato (oneroso), que tem por objeto um imóvel, por natureza ou por acessão física”. Essa, em síntese, deverá ser a consistência material da hipótese de incidência desse imposto, em face do que estatui a norma constitucional, que o prefigurou de modo preciso.

Outros, porém defendem posição contrária ao arcabouço constitucional, ao afirmarem que pouco importa as formalidades do direito civil, no que concerne à transferência no cartório de registro de imóveis, do imóvel objeto de tributação, pois o que realmente interessa é capacidade contributiva do adquirente do bem, sendo esta o elemento primordial para a incidência da norma fiscal.

Neste sentir, assim afirma de Moraes (1973, p. 348 *apud* LOBO, 2002, p. 108):

É que a transcrição é mero ato unilateral, sem prazo para sua concretização, que fica à livre vontade das partes. É evidente que desde que o negócio jurídico seja perfeito, sem nenhum vício, nada impede a cobrança do imposto. O Poder Público não pode deixar a incidência do tributo ao arbítrio dos interessados, que poderiam ou não levar os atos firmados a registro.

Baseado nisso, percebe-se existir uma controvérsia quanto ao momento de incidência do ITBI, uma vez que alguns autores defendem como fato gerador do imposto o momento da transcrição no cartório do título aquisitivo do imóvel. Já outros defendem que a simples promessa de compra e venda seria ato suficiente e bastante para configurar a hipótese de incidência do tributo.

No caso da primeira corrente qual seja a dos que defendem o arquétipo constitucional (art. 156, II), e, por conseguinte a transcrição no registro imobiliário como fato gerador do ITBI, digno de nota é o fato de que tal posição

advém de um posicionamento que busca a segurança jurídica nas relações, uma vez que em se admitir o contrário estariam os operadores afrontando o princípio da legalidade, um dos princípios basilares de nosso ordenamento.

Registre-se por oportuno, que tal legalidade é corroborada pelo artigo 110 do CTN, que traz em seu texto que a lei tributária não poderá alterar a definição, de institutos e conceitos de direito privado, utilizados, pela constituição federal, pelas constituições dos estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Desta feita, para o direito civil, a transmissão da propriedade imóvel, somente se verifica pela inscrição do respectivo título no competente registro imobiliário, fato este que, para seus defensores, acaba por encerrar qualquer dúvida porventura existente, uma vez que conforme visto alhures, o artigo 110 do CTN, informa em seu texto que a lei tributária não poderá alterar as definições da lei civil, o que acabaria fulminando por completo qualquer posição em contrário.

Assim, para os defensores desta corrente, que, diga-se de passagem, é a posição majoritária, o título aquisitivo enquanto não levado a registro não produz efeitos de transmissão, ou seja, no que concerne a propriedade do imóvel não existirá qualquer modificação ou alteração.

Comunga com esta tese o STJ, ao afirmar que o fato gerador do ITBI ocorre quando da transcrição do competente título no cartório de imóveis, veja-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. REGISTRO NO CARTÓRIO IMOBILIÁRIO. SÚMULA 83/STJ.

1. "O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário" (RMS 10.650/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 04. 09.2000).
2. "Não se conhece de recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" (Súmula 83/STJ).

3. Agravo regimental improvido. (STJ – AgRg nos EDcl no Ag 717.187 / DF - 23/03/2006).

Arrematando a questão Barreto (1997, p.335-336) assim leciona:

Enquanto não levado a registro, enquanto não transcrito, o título aquisitivo da propriedade não produz efeitos de transmiti-la; não provoca modificação jurídica relativamente à propriedade imobiliária. Vale dizer, antes da transcrição não há transmissão, ainda supondo a existência de instrumento apto para tanto.

Disso não se conclua, entretanto, que o fato predefinido na Constituição coincida com o ato jurídico, da transcrição que, pelo nosso ordenamento jurídico, é o *modus acquisitionis* da propriedade, a forma solene pela qual se opera a a transferência da propriedade dos bens imóveis.

Se é de solar evidencia que o fato descrito na norma constitucional não configura o mero negócio jurídico que tem por objeto a transferência da propriedade, não se traduzindo nos títulos translativos do direito de propriedade - porque só por estes não se opera a "transmissão de bens imóveis" - convém ressaltar que o fato contido no enunciado constitucional não corresponde ao ato jurídico de transcrição do título translativo, propriamente dito, que é ato estatal e, assim, não poderia constituir fato imponible de imposto.

Já os defensores da segunda corrente, qual seja, a da manifestação da capacidade contributiva do adquirente como mola propulsora para o fato gerador do ITBI, entendem que a transcrição no cartório de registro de imóveis, é apenas uma formalidade dispensável, uma vez que a compra e venda declara no ato de sua feitura a capacidade contributiva que nele se revela.

Fundamentando seu posicionamento, invocam ainda o artigo 109 do CTN, que traz em seu bojo a seguinte redação:

Art. 109 – Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. (BRASIL, 1966, p. 249)

Tal artigo ventila a hipótese da interpretação econômica, que dentre outras coisas possibilita ao legislador ordinário de cada ente político conferir, aos institutos de direito privado, efeitos diferentes para fins tributários.

Desta feita, através da interpretação econômica do ato praticado, se este traduzir-se em compra e venda, o ITBI poderia ser exigido. Assim, como consequência o compromisso de compra e venda, desde que devidamente pago em sua integralidade, também, ensejaria a cobrança do imposto. Assim, tanto o compromisso quitado, quanto a escritura de compra e venda não registrada produzem o mesmo efeito econômico, ensejando ao comprador a idêntica fruição do benefício econômico do bem.

Os defensores desta tese lecionam ainda que sendo o ITBI um imposto de função puramente fiscal, deve seu fato gerador estar alicerçado no fato de realidades econômicas aptas a suportar o encargo tributário.

Já era esse o entendimento Araújo (1954, p. 48 apud LOBO, 2002, p. 108):

A lei fiscal não examina se a compra e venda se reveste das formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas pelo direito privado; antes, encara o conteúdo econômico do ato, porque este elemento constitui a condição essencial e indispensável para a incidência do imposto. Pode-se, pois, dizer que, quando a lei fiscal declara a compra e venda sujeita ao imposto de transmissão, não se refere ao ato jurídico propriamente dito, mas à capacidade contributiva que nele se revela.

Corroborando com este entendimento existem ainda estudiosos que defendem a possibilidade da hipótese de incidência do ITBI antes da transcrição do título no respectivo cartório de registro imobiliário, entretanto não lastreado pelo artigo 109 do CTN combinado com o princípio da capacidade contributiva, mais pelo fato de se aplicar o parágrafo sétimo do artigo 150 da constituição federal.

Nesta senda, assim dispõe o parágrafo sétimo do artigo 150 da carta magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

gerador presumido. (BRASIL, 1988, p. 111).

Tal dispositivo foi inserido na constituição através da emenda constitucional 03/93, onde através deste dispositivo vislumbra-se a possibilidade da substituição tributária para frente, ou seja, progressiva.

Consiste a substituição tributária, no instituto utilizado pela legislação, na qual o ter-se-ia antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, sendo que cada qual seria em tese objeto de tributação, e, para tanto, seria eleito como sujeito passivo o substituto tributário.

Desta feita, utilizando este balizamento constitucional, o ato negocial de alienação do bem imóvel seria o ato suficiente para se ter a hipótese de incidência do tributo em questão, uma vez que seria neste ato que ter-se-ia a transferência de riquezas e não no momento do registro de transferência no cartório de imóveis, uma vez que seria este um momento posterior e complementar.

Neste sentido se posiciona Lobo (2002, p.115):

Então, a 'antecipação' do fato gerador do ITBI – **inter vivos** para o momento da realização do negócio de alienação do bem, formulada pelo legislador ordinário mediante o estabelecimento da **presunção** de que àquele ato negocial (o fato conhecido) sobrevirá a sua formalização através do registro do título aquisitivo (o fato presumido), não apenas serviria às autoridades fazendárias na prevenção da recorrente evasão causada pelo 'não-registro' do título, mas também, e muito além, serviria para **encaixar** o conceito jurídico plasmado na norma impositiva do imposto ao **timing** de sua efetiva expressão exterior: serviria, enfim, para harmonizar conceitualmente o fenômeno da incidência do tributo, **justapondo o momento de sua exigibilidade àquele em que a manifestação da capacidade contributiva se expressa em concreto.** (grifo do autor)

Por isso que será perfeitamente utilizável a matriz normativa do §7º do art. 150 da Constituição Federal, para que o legislador ordinário municipal formule a exigência 'antecipada' do fato gerador do ITBI – **inter vivos** desde a conclusão dos atos negociais de alienação de bens imóveis (seja a escritura definitiva pública ou privada, sejam as promessas, cessões, etc., desde que quitadas), visto que tais

atos negociais consubstanciam seguros indícios de que a alienação se consumara mediante registro do título aquisitivo. (grifo do autor)

Assim, diante de tais posicionamentos e pelos motivos já expostos, filiamo-nos pela hipótese de incidência do ITBI, apenas no momento da transcrição do respectivo título no competente cartório de imóveis, uma vez que entendemos ser o artigo 110 do CTN uma verdadeira pilastra do ordenamento tributário, não cabendo assim entendimentos em sentido contrário, seja invocando o fundamento do art. 109 do CTN, seja invocando o §7º do artigo 150 de nossa carta magna.

Além disso, deve o legislador municipal respeitar os institutos de direito civil, oportunidade em que somente com o registro do título de transferência no registro de imóveis competente, é que ter-se-á a transmissão dos bens imóveis.

4 CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA

O Brasil, como um estado democrático de direito, preserva a igualdade entre seus cidadãos e assevera que um dos seus termos é a necessidade do resguardo do contraditório e da ampla defesa aos litigantes em processos judiciais e administrativos.

Expresso no artigo 5º, inciso LV da constituição federal de 1988, o contraditório e a ampla defesa, foram alçados a categoria de princípios em nosso ordenamento.

O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, oportunizando assim o direito de resposta.

Com isto, existe uma suposição do conhecimento dos atos processuais pelo acusado, ou pela parte demandada e o seu direito de resposta ou reação acaba por exigir a presença de alguns requisitos, ou seja, a presença de uma notificação dos atos processuais à parte interessada; a possibilidade de exame das pro-

vas constantes no processo, o direito de assistir a inquirição de testemunhas, bem como o direito de apresentar defesa escrita.

Já o princípio da ampla defesa consiste em se reconhecer ao acusado ou demandado o direito de saber que está e por que está sendo processado, de ter vista dos autos do processo administrativo disciplinar, de apresentação de sua defesa preliminar, de indicação e produção de provas que entender necessárias à sua defesa, de ter advogado que o assista, de conhecer previamente das diligências a serem realizadas e dos atos instrutórios, para que possa acompanhá-los, de oferecer defesa final e recorrer.

Diante do acima exposto, infere-se que o contraditório implica o direito que tem as partes de serem ouvidas nos autos. O processo é marcado pela bilateralidade da manifestação dos litigantes. Já a ampla defesa representa garantia constitucional, onde sua concepção possui fundamento legal no direito ao contraditório, segundo o qual ninguém pode ser condenado sem ser ouvido.

Passadas essas questões iniciais em nível de conceituação do princípio do contraditório e da ampla defesa, passaremos a analisar as sua correlação com o ITBI.

Como dito em linhas anteriores, o ITBI tem o seu lançamento efetivado via de regra através de declaração do contribuinte, onde as alíquotas utilizadas serão definidas pelo legislador, devendo-se registrar, que no que concerne as alíquotas deverão ser respeitados princípios como a proporcionalidade, igualdade, contraditório e ampla defesa quando da estipulação dos valores referencias, uma vez que não deve o ITBI ter efeito confiscatório.

Percebe-se de logo que cabe à lei fixar os critérios e métodos para apuração do valor venal, e cabe a administração apurar o valor venal de cada imóvel com base nos critérios da lei.

No caso do ITBI, cabe ao fisco homologar a atividade exercida pelo contribuinte, ou promover o lançamento direto da eventual diferença que entender existente, assegurados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Entretanto, o que se vislumbra na prática por parte dos fiscos municipais é que quando

estes não concordam com o valor declarado pelo contribuinte, de forma imediata é imposto-lhes a aceitação de outro valor, sendo sempre valores bem maiores do que aqueles apresentados pelos contribuintes, não oportunizando assim a existência do contraditório e da ampla defesa.

Com isto, percebe-se que, o contribuinte na grande maioria das vezes fica obrigado a “aceitar” o valor disponibilizado pela prefeitura, não tendo assim oportunidade de discutir o valor que lhe é cobrado.

Outrossim, deve-se registrar que é pouco provável a existência de uma precisão na apuração do chamado valor venal do imóvel. Daí a importância de se visualizar um instrumento jurídico capaz de determinar, em cada caso concreto, a base de cálculo do ITBI tanto quanto possível, próximo da realidade imobiliária local, e, ao mesmo tempo, capaz de propiciar ao sujeito passivo elementos que possibilitem a impugnação do valor venal atribuído ao seu imóvel, ofertando avaliação contraditória, se for o caso, na forma do artigo 148 do CTN.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (BRASIL, 1966, p. 256).

Os postulados da ampla defesa e do contraditório são corolários do princípio mais amplo, o do *due process of law*, forma consagrada para a defesa, não apenas dos acusados em geral, como também dos litigantes, tanto no processo judicial como no administrativo.

Esse direito, reconhecido pela carta magna vigente, traduz diretamente a exigência do exercício de um poder jurídico-público justo, proporcionando ao administrado os fatos e fundamentos invocados pela autoridade, o pleno direito de ser ouvido e o de contrapor-se às alegações da parte adversária.

O lançamento tributário pressupõe uma atividade plenamente vinculada, devendo, por imperativo legal, obediência aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, oportunidade em que havendo a supressão de tais princípios ao contribuinte vislumbrar-se-á um completo cerceamento de defesa, o que redundará de forma imperativa na nulidade do lançamento tributário.

Desta feita, é plenamente aceitável pugnar-se pela nulidade do lançamento do ITBI, quando de forma irrefutável ficar demonstrado que houve o cerceamento de defesa do contribuinte, pela supressão do contraditório e da ampla defesa no momento do lançamento do crédito tributário.

5 CONCLUSÃO

Verifica-se no presente trabalho, um estudo acerca dos institutos e peculiaridades concernentes ao imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos – ITBI, onde por meio do mesmo são expostos alguns conceitos e delimitações do imposto, tendo como ponto maior e cerne principal a discussão referente ao momento da hipótese de incidência do respectivo tributo.

Em seguida é feito um paralelo com o direito civil, uma vez que em sua conceituação, o ITBI utiliza-se de argumentos e conceitos daquele ramo do direito privado, assim ponderou-se acerca do tema, conceituando-se o que seja bem imóvel.

Continuando a exposição, foram abordadas as questões referentes a quem seria o contribuinte deste imposto e de que forma se verificava a figura do lançamento, bem como qual o valor seria utilizado para compor a base de cálculo do imposto e sua alíquota, oportunidade em que se demonstrou que será o contribuinte qualquer das partes, não havendo assim uma imposição da lei neste sentido. Quanto ao lançamento, este se apresenta como declaração feita pelo contribuinte através de uma base de cálculo composto pelo valor venal do imóvel, e não pelo de contratação ou pactuação de venda entabulada pelas partes.

Demonstra-se também a função do ITBI, que no caso é totalmente fiscal, tendo como objetivo maior e premissa maior arrecadar capital para o município.

Outro ponto abordado no presente estudo foi o de se saber qual o momento da hipótese de incidência do ITBI, abordando neste momento posicionamentos diversos acerca de qual momento seria o mais apropriado para ser o do fato gerador da obrigação tributária.

Nesse sentido foram demonstrados dois posicionamentos da doutrina que defendem momentos distintos para a hipótese de incidência do respectivo tributo.

Neste sentido verificou-se que alguns autores defendem como fato gerador do imposto o momento da transcrição no cartório do título aquisitivo do imóvel. Já outros defendem que a simples promessa de compra e venda seria ato suficiente e bastante para configurar a hipótese de incidência do tributo.

Assim, analisando os posicionamentos doutrinários e confrontando-os com os preceitos normativos, conclui-se que o momento correto para a materialização da hipótese de incidência será o da transcrição no cartório de registros de imóveis uma vez que, a transmissão da propriedade imóvel, somente se verifica pela inscrição do respectivo título no competente registro imobiliário, fato este que acaba por encerrar qualquer dúvida por ventura existente, uma vez que conforme visto, o artigo 110 do CTN, informa em seu texto que a lei tributária não poderá alterar as definições da lei civil, o que acabaria fulminando por completo qualquer posição em contrário.

Sob giro outro, percebe-se que quando a secretaria de finanças do município não concorda com o valor declarado pelo contribuinte, de forma imediata é imposto a este a aceitação de outro valor, sendo sempre valores bem maiores do que aqueles apresentados pelos contribuintes, não oportunizando assim a existência do contraditório e da ampla defesa.

Tal conduta apresenta-se totalmente eivada de vício, pois conforme visto, quando de forma irrefutável ficar demonstrado que houve o cerceamento de defesa do contribuinte, pela supressão do contraditório e da ampla defesa

no momento do lançamento do crédito tributário deverá este ser alvo de nulidade.

Desta feita, conclui-se que o momento da hipótese de incidência do ITBI, é algo muito controverso e que causa grandes discussões nos meios acadêmicos e forenses, uma vez que existem duas grandes correntes que defendem momentos distintos para o fato gerador do imposto em tela, oportunidade em que se pôde filiar-se ao posicionamento do STJ, concluindo, por conseguinte, que tal tribunal encontra-se em consonância com os preceitos constitucionais que fundamentam o presente tributo.

De igual modo, conclui-se que não disponibilizar ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa no momento do lançamento do ITBI é prática que deve ser totalmente rechaçada, oportunidade em que se tal expediente se concretizar terá sim o contribuinte o direito de pedir a anulação do crédito tributário.

REFERÊNCIAS

BARRETO, A. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, I. G. S. (Org.). **Curso de direito tributário**. 5 ed. Belém: Cejup, 1997, p. 331-343.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 25 out. 1966.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Agravo de Instrumento Nº 717.187 - DF (2005/0178091-9). Agravantes: Distrito Federal. Procurador: José Cardoso Dutra Júnior e Outros. Agravado: Paulino Eurípedes Cornélio. Advogado: Guilherme da Costa Silva Araújo. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 14 de março de 2006. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=AgRg+nos+EDcl+no+Ag+717187&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em: 26 set. 2011.

LOBO, R. L. A antecipação do fato gerador do ITBI - inter vivos e o § 7º do artigo 150 da constituição federal. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 85, p. 106-116, out. 2002.