

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR PRESUNÇÃO DO FATO GERADOR E A VIOLAÇÃO AO CRITÉRIO DA TIPICIDADE CERRADA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – UMA ABORDAGEM DOGMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS POR ATO ONEROSO *INTER VIVOS* (ITBI)**

***THE TAX REPLACEMENT FOR GENERATOR FACT AND DEEMED TO THE VIOLATION OF DISCRETION TYPICALITY CLOSED FROM THE NATIONAL TAX SYSTEM - A DOGMATIC APPROACH FROM THE TAX FOR TRANSMISSION OF PROPERTY ACT AGAINST PAYMENT BETWEEN LIVE PEOPLE (ITBI)***

**Victor de Almeida Conselvan<sup>1</sup>  
Natália Regina Barbosa de Souza<sup>2</sup>**

Recebimento em março de 2014.

Aprovação em abril de 2014.

**Resumo:** A aplicação concreta do instituto do fato gerador, para a cobrança do imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos*, deve ser verificada em cada ponto concernente a interpretação da norma tributária, importando a segurança jurídica, visto que o Fisco deve cuidar-se em impedir dissimulações que objetivem encobrir uma responsabilidade tributária, e ao mesmo tempo, o contribuinte merece proteção em relação a sua certeza e previsibilidade na operação do crédito tributário. Sabe-se que para a íntegra imposição de tributo é cogente deslindar-lhe a regra-matriz, portanto, quanto ao ITBI, prescrito na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional, em que são determinados os aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, o essencial para a investigação aqui impelida, é o aspecto temporal que indica o momento da concretização do fato gerador para a produção dos efeitos pertinentes a sua função de arrecadação fiscal. Ao ter como espeque a formação da obrigação tributária, bem como a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento e a possibilidade do manejo de presunções no Direito Tributário, apõe-se o exame da substituição tributária progressiva, que enfrenta divergência doutrinária quanto a possibilidade de seu emprego, encerrando em priorizar a segurança jurídica no tratamento da relação tributária. Destarte, diante de uma visão dogmática, quanto a tipicidade cerrada do direito tributário, a preservação da segurança jurídica e tendo em consideração a impossibilidade de presunções antagônicas às condições fixadas na Lei Maior, é que sustenta-se a não possibilidade de utilização da substituição por presunção de fato gerador para a arrecadação do ITBI antes de verificada a perfeita subsunção do fato a norma prescritiva, ressaltando, que é este o entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência que se dispõem a esta matéria. Para a boa exposição dos conceitos jurídicos utilizou-se o método dedutivo e a dogmática jurídica, e ainda as técnicas de pesquisa bibliográfica, doutrinária, legislativa e análise de julgados.

**Palavras-chave:** Fato gerador. ITBI. Segurança jurídica. Hipótese de incidência. Substituição progressiva.

<sup>1</sup> Professor de Direito Tributário da Fundação de Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* de Cacoal-RO, Brasil. Membro do Conselho de Departamento – CONDEP. Membro do Conselho de *Campus* – CONSEC. Membro do Núcleo Docente Estruturante – NDE. Pós-graduando em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-UNIDERP. Mestre em Direito Processual e Cidadania pela Universidade Paranaense – UNIPAR. Especialista em Direito Civil e Processual Civil pela Faculdade Maringá e Instituto Paranaense de Ensino – IPE. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Maringá – UEM. Email: [victor\\_adv@yahoo.com.br](mailto:victor_adv@yahoo.com.br)

<sup>2</sup> Bacharel em Direito pela Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Cacoal-RO, Brasil.

**Abstract:** The practical application of the fact that the institute generator for charging the tax on real estate transfer by act between live people consideration should be checked at every point concerning the interpretation of the tax law, matter the legal security, since the taxman should care to stop dissimulations that aim at to cover up a tax responsibility, and at the same time, the taxpayer deserves protection regarding your certainty and predictability in the operation of the tax credit. It is known that for the full tax imposition is cogent unraveling his rule-matrix, so as to ITBI, prescribed in the Federal Constitution from 1988 and the National Tax Code, in which the materials are determined aspects, spatial, time, personal and quantitative, the essential for the investigation driven here is the time aspect that indicates the time of completion of the triggering event for the production of the relevant effects to your tax collection function. By having puncheon as the formation of the tax liability, and the definitive constitution of the tax credit for the launch and the possibility of the presumptions of handling in the Tax Law, it shall affix it take progressive tax replacement, which faces doctrinal disagreement as possibility of your employment, closing to prioritize legal security in the treatment of tax relationship. Thus, before a dogmatic view, as the closed typical characteristics of the tax law, the preservation of legal certainty and taking into account the impossibility of presumptions antagonistic to the conditions set out in the highest law is that is sustained by to no possibility of using the substitution generating fact for presumption for the collection of ITBI before verified the perfect subsumption of fact prescriptive rule, noting that this is the a prevailing understanding of the doctrine and jurisprudence that have this issue. For good exposition of the juridical concepts used the deductive method and the legal doctrine, and yet the techniques of bibliographic research, doctrinal, legislative and analysis of trial.

**Keywords:** Taxable event. ITBI. Legal security. Incidence hypothesis. Progressive substitution.

## INTRODUÇÃO

O intento, que faz mister o enfoque da matéria proposta é de identificar o instituto do fato gerador sob os aspectos do princípio da legalidade tributária, interpretação, integração e aplicação da norma tributária, definir a hipótese de incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por ato oneroso *inter vivos* (ITBI) e determinar se a presunção de fato gerador é instrumento capaz de constituir o crédito tributário sem violar o critério da tipicidade cerrada quando da cobrança do ITBI. Outrossim, averiguar se a substituição tributária por presunção do fato gerador é mecanismo hábil para a imposição do Imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos*, íntegro ao critério da tipicidade cerrada do Direito Tributário brasileiro.

O cerne da investigação está no entrave que se coloca para extrair da interpretação e integração das normas jurídicas tributárias a mais adequada e reta aplicação de tributo, considerando que o imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos* tem sua regra matriz delimitada no Código Tributário Nacional, daí verificar se a presunção

de seu fato gerador para constituição do crédito infringe as normas jurídicas que prescrevem tal imposto.

Das análises pretende-se aduzir se a tipicidade cerrada impede a prática de presunção de fato gerador para a formação da obrigação tributária, assim como, da constituição definitiva do crédito do ITBI, ou, ao contrário, que por previsão constitucional do instituto da substituição tributária progressiva, o mecanismo eiva-se de legalidade para sua aplicação nos casos *in concreto*.

O Direito Tributário trata-se de ciência jurídica, na qual, baliza sua aplicação em princípios vetores para a garantia e preservação da ordem jurídica que preconize o bem estar do interesse público, entendendo esse, como equilíbrio em benefício dos dois polos do vínculo jurídico-tributário – Fisco e contribuinte – conveniente a proporcionar segurança jurídica para os sujeitos envolvidos, sem possibilidade de arbitrariedades diante de normas prescritivas, que moldam as estruturas tributárias determinantes de cada ponto de sua aplicação. Deste modo, não pode o Estado valer-se de artifícios em detrimento da preservação das condições de certeza e previsibilidade do contribuinte, importando a ponderação dos institutos elencados pelo Direito Tributário para o bom emprego de suas normas e buscando nos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários os conteúdos extrínsecos legalmente.

Ademais, segue-se em deslindar os aspectos que compõem a regra matriz de um tributo, atendo às especificidades para sua materialização, perfazendo de tal forma que, de um fato fenomênico extraia-se um fato jurídico adequado a materialidade, espacialidade, temporalidade, pessoalidade e também ao aspecto quantitativo. Assim, a regra matriz do ITBI é destrinchada conforme as normas que a prescrevem.

Neste diapasão, com a apreciação do entendimento doutrinário e jurisprudencial e sob o prisma da dogmática jurídica, é que se fará o exame da conformação da norma ao fato e a produção de efeitos jurídicos perquiridos pelo Direito Tributário brasileiro, deduzindo dos princípios e regras gerais de aplicação do Direito Tributário as regras específicas no que atinem ao ITBI.

## **1 FATO GERADOR**

O fato gerador da obrigação tributária é a situação fenomênica suficiente e necessária ao nascimento da relação jurídico tributária, bem como, da constituição, futura, do crédito tributário, consoante art. 116 do CTN. Contudo, tal situação deve ser prevista, de forma

exauriente em todos seus aspectos (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) em lei, esta em sentido formal.

Nesse contexto, ganha notoriedade o aspecto temporal do fato gerador, isto é, em que momento considera-se ocorrido ou, de fato, ocorre o fato que enseja a obrigação tributária? Normalmente essa dúvida é respondida na própria lei que institui o gravame. Todavia, quando da operação administrativa, o fisco atribui a sua ocorrência sem critérios técnicos jurídicos o que, por sua vez, afeta a segurança jurídica da relação jurídico tributária, pois, a lei que define o momento da ocorrência da obrigação está sendo olvidada. Por isso, faz-se necessário uma análise pormenorizada da legalidade tributária.

### 1.1 Princípio da Legalidade e Tipicidade Fechada

Dentre os princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Tributário o da legalidade tributária é munido de categórica importância e fora insculpido no texto do artigo 150, I da Constituição Federal de 1988 (CF/88) que enuncia o seguinte: “art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988).

Nos ensinamentos de Carrazza (2007, p. 40), o art. 5º, II da Constituição Federal de 1988 seria suficiente para determinar que ninguém pode ser obrigado a cumprir dever tributário não prescrito em lei, visto que este artigo para o próprio direito administrativo não admite imposição ao administrado que não esteja fundamentada em lei.

Nos termos do art. 5º, II, ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’. Aí não se diz ‘em virtude de’ decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejangos. Diz-se ‘em virtude de lei’. Logo a administração não poderá impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se *em lei* já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha minudenciar (MELO, 2002, p. 86).

Nesta mesma percepção que o princípio da legalidade direciona o Direito Tributário e da própria construção do artigo 5º, II, da CF/88, que explicita a legalidade em sentido amplo, deduz-se o princípio especificamente no campo do Direito Tributário.

Derivado do princípio da legalidade em sentido amplo, consagrado no art. 5º, II, da Constituição, o *princípio da legalidade tributária* tem suas raízes fincadas no

terreno da antiquíssima luta pelo consentimento na instituição dos tributos, reivindicação que, uma vez agasalhada na Magna Charta, em 1215, logrou espalhar-se pelas nações democráticas, sob a máxima de que não é legítima "nenhuma tributação sem representação" — *no taxation without representation* (COELHO, 2009, p. 1397) [grifo do autor].

Por esta preocupação o legislador constituinte expressou com clareza a indicação de tal princípio no campo do Direito Tributário ao descrevê-lo no artigo constitucional supra citado, evidenciando que a obrigação tributária será necessariamente corolário da incidência normativa sobre fato *in concreto*.

Este poder conferido ao Estado é fundamental em sua busca por recursos financeiros para o financiamento de suas atividades, como informa Sabbag (2014, p. 83) “A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos”, no entanto é necessário que haja controle a este poder, devendo subordinar-se ao princípio da legalidade no intuito de afastar “[...] o exercício arbitrário da tributação [...]” (SABBAG, 2014, p. 84), assim, exprime proteção ao contribuinte diante do Poder Público.

Silva (2007, p. 428-429), aduz que a obediência do Direito Tributário em relação ao princípio da legalidade, não é genérica e sim específica na compreensão do princípio da reserva de lei, em que afirma: “Esta legalidade específica constitui *garantia constitucional do contribuinte*, em limitação ao poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *exigir e aumentar tributo sem lei que o estabeleça* (art. 150, I)” [grifos do autor].

Isto impõe restrição ao Estado para a criação de tributos a somente os contidos em previsão legal anterior que estabeleça seus elementos essenciais - hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota – quer dizer pelas palavras de Amaro (2012, p. 96) “requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários a quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar situação hipotética descrita na lei”. Esta previsão anterior está contida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) e é ela que traça a regra-matriz e as competências dos entes políticos para a instituição, por lei formal, de seus tributos (CARRAZA, 2007).

Este entendimento conduz a percepção da segurança jurídica que o princípio da legalidade proporciona ao Direito Tributário, ao impedir atos contrários a lei. Outrossim, sujeita todo sistema tributário brasileiro a basear-se na Constituição Federal de 1988 como um todo, a qual reconhece um Estado de Direito subordinado à esta e às demais leis e

jurisprudências na própria Constituição amparadas (CARRAZZA, 2007). Isto acarreta dever de adequação, do poder de tributação, aos direitos e garantias fundamentais consagrados na ordem constitucional, que exprimem verdadeira limitação ao poder do Estado e conseqüente imposição de respeito aos direitos subjetivos do contribuinte como pessoa.

Pelo ensino de Carrazza (2007), a segurança jurídica confere às pessoas condição de certeza e igualdade quanto as regras a serem aplicadas às suas condutas, modo a favorecer a confiança e previsibilidade das conseqüências das relações jurídicas que derem causa.

[...] as pessoas têm o direito subjetivo de só serem consideradas sujeitos passivos de tributos: a) previstos expressa ou implicitamente, na Constituição; b) criados legislativamente, em total sintonia com os ditames que ela consagra; e c) após a ocorrência de seus fatos impositivos (CARRAZZA, 2007, p. 425).

Ao descrever na lei integralmente os elementos constitutivos do fato em abstrato, enseja sujeição a legalidade e da mesma forma favorece a segurança jurídica na meticulosa descrição da hipótese de incidência tributária, sem permitir desvios de interpretação que gerariam falta de confiança das pessoas para com o Direito tributário.

Nesse diapasão a legalidade tributária merece conceito tanto mais estrito, sendo compreendida como tipicidade cerrada traduzindo-se no brocardo *nullum tributum sine lege* que na lição de Xavier, (*apud* AMARO 2012, p. 96) “o imperativo de que todos os elementos necessários a tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei”.

Significa que todos os elementos imprescindíveis a aplicação do tributo devem estar presentes na lei ordinária instituidora, na qual estará construída a regra matriz do tributo.

Carraza (2007, p. 423-424) conceitua a tipicidade tributária da seguinte forma:

O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o *fato impositivo tributário* (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do suposto de fato legal (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos [grifo do autor].

Pela tipicidade, se propicia a segurança jurídica outrora mencionada, ao obstar que o aplicador do Direito Tributário fuja a regra prevista para o fato ensejador do tributo, ao contrário, a possibilidade de aplicação da norma tributária sempre será condicionada a ocorrência no mundo fenomênico de todos elementos que compõem o fato gerador como determina o art. 97, III, do Código Tributário Nacional, em que apenas a lei pode prescrever a

definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Na hipótese de incidência composta pelos elementos já aludidos, alíquota, base de cálculo, sujeitos ativo e passivo e fato gerador, estará regulado o tipo ao qual o emprego da norma é submisso e somente do estabelecido pormenorizadamente se propicia ao Poder Público o lançamento do crédito tributário “A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa” (COELHO *apud* SABBAG, 2014, p. 100).

Portanto para o exercício do poder tributário do Estado deve-se observância ao princípio da legalidade tributária em todas as suas vertentes, em que a lei instituidora deverá assentar, de forma meticulosa, inteiramente os componentes da hipótese de incidência, determinando o tipo cerrado sem que haja interpretação divergente do exposto na lei.

De fato, o princípio da legalidade e seus desdobramentos compreendidos na tipicidade cerrada característica do direito tributário brasileiro imprimem segurança quando da interpretação e aplicação da norma, descrita no mundo jurídico, nos fatos da vida real.

## 1.2 Aplicação da Lei Tributária

Para se falar em aplicação da lei tributária é assaz importante entender os aspectos concernentes a norma jurídica, que irão impulsionar sua efetividade na passagem do âmbito jurídico para a realidade fática, visto que “Aplicar a legislação tributária implica concretizar o desiderato normativo, resultante da vontade do legislador, no plano fático” (SABBAG, 2014, p. 1044).

Logo, impõe-se compreender que a norma jurídica possui em seu bojo caráter de coatividade, a qual afeta a conduta das pessoas subordinadas ao sistema em que ela se comporta. Para esta imposição coativa se faz necessário que tal norma seja válida, eficaz e vigente.

Antes de aprofundar estes conceitos eficácia, validade e vigência, reportar ao próprio conceito de norma é substancial para a inteligência de sua aplicação.

Assim a Teoria da Norma de Direito informa, segundo Bobbio, que:

[...] normas seriam todas as proposições prescritivas, de sujeito ativo coletivo ou pessoal e de sujeito passivo geral ou individual, desde que tivessem como objeto uma ação-tipo, em que a força cogente se renove sempre que o sujeito passivo venha a encontrar-se na situação hipoteticamente prevista (*apud* CARVALHO, 2009, p. 37-38).

Assim, infere-se que a norma em si é a prescrição hipotética de situações que ocorridas, constroem os sujeitos a uma “ação-tipo”. Neste mesmo sentido é possível verificar que a norma ao figurar uma hipótese de incidência arremete a sucessão de uma consequência jurídica, caso esta, se verifique no plano fático.

[...] a norma estabelece uma hipótese de incidência – a *facti species* – cuja ocorrência desencadeia uma consequência jurídica [...] A hipótese normativa não é uma simples *descrição* abstrata e genérica de uma situação concretamente possível, mas traz em si elementos *prescritivos*. Assim, uma norma, ao configurar uma *facti species*, não está apenas descrevendo-a mais tipificando-a (FERRAZ JUNIOR, 2003, p. 310) [grifo do autor].

Com efeito, convém salientar o caráter prescritivo da norma, vez que, esta, não apenas relata certa situação em mera descrição, todavia, muito além disso, delimita o comando específico para incorporação da norma a fato certo.

Da mesma forma que a norma jurídica em geral se estrutura, na prescrição de uma hipótese coincidente com um fato que gera por seu caráter coativo uma relação jurídica, ocorre no campo específico do Direito Tributário “[...] as normas tributárias, em sua estrutura lógica, são absolutamente iguais às normas jurídicas em geral” (CARRAZZA, 2009, p. 91).

Disso decorre a aplicação das noções de hipótese e consequência atinentes ao Direito Tributário.

Na hipótese encontraremos os critérios para identificação de um fato acontecido no mundo da realidade física. Na consequência os critérios para a identificação da relação jurídica que se instala com o acontecimento do suposto. No plano puramente normativo, assim, não há ainda falar-se em fato, muito menos em relação jurídica. Temos tão-somente critérios. Esses critérios entretanto, oferecem excelente material de indagação científica, já que servirão para individualizar fatos e relações que, combinados, regerão comportamentos sociais (CARVALHO, 2009, p. 89).

Deste modo, introduzida na norma jurídica tributária está a hipótese que deve prescrever os critérios em seus pormenores para a identificação dos fatos que serão acobertados por ela.

Isto posto, implica evidenciar os conceitos de validade, vigência e eficácia da norma, em que validade simboliza o processo de criação da norma de acordo com a ordem sistemática jurídica pré-estabelecida, assim, será válida a lei que passar pelo processo legislativo compreendendo segundo Carrazza (2009, p. 96), “[...] uma etapa introdutória (a iniciativa), outra constitutiva (a deliberação e a sanção) e outra complementar, [...] (a promulgação e a publicação)”. No que toca a vigência, pelo esclarecimento trazido por Amaro (2012, p. 154), a “Lei vigente, ou lei em vigor, é aquela que é suscetível de aplicação, desde

que se façam presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência”. Significa dizer que a lei só poderá ser aplicada após adquirir aptidão para tal, a qual lhe é conferida quando de sua entrada em vigor. Entretanto a qualidade de vigente não é suficiente para produção de efeitos, o que somente se traduz quando a norma está revestida de eficácia, “[...] quando uma lei produz efeitos, terá superado as fases prévias da publicação, vacância (se houver) e vigência” (SABBAG, 2014, p. 1029).

Nesta acepção, só pode ser aplicada a lei tributária a fato gerador que ainda venha a ocorrer, e somente será aplicada se e no momento que, de fato materializar-se.

[...] *fato gerador* é aquele que reúne as condições necessárias e suficientes para determinar os efeitos que lhe são próprios (quer se trate de *situação de fato*, ou de *situação jurídica*), minguando qualquer elemento de sua composição intrínseca, não merecerá o nome de *fato gerador*, pois nenhum efeito virá à tona, em termos de nascimento da *obrigação tributária*. *Fato gerador pendente* é aquele que não aconteceu e, se por alguma razão deixou de completar-se, não pode ser chamado de *fato gerador* (CARVALHO, 2007, p. 92-93) [grifo do autor].

Ainda, para melhor esclarecer a questão, em relação a fatos geradores futuros e pendentes entende-se que, “todos os fatos geradores são instantâneos, uma vez que, mesmo naqueles que parte da doutrina denomina periódicos, a lei estabelece, com precisão, o instante em que o ciclo se completa, considerando-se ocorrido o fato gerador” (ALEXANDRE 2013, p. 226).

Ainda para a correta aplicação da norma tributária deve-se atentar para sua fiel interpretação sabendo que interpretar a norma jurídica tributária é tarefa imperiosa para sua correta aplicação, “A interpretação (ou exegese) é necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam” (AMARO, 2012, p. 163).

São vários os métodos interpretativos da ciência do direito e nenhum é absoluto ou, deve sempre ser aplicado, entretanto, todos devem ser analisados para o alcance do melhor significado de acordo com os princípios basilares do Direito, visto que “Os princípios constituem as balizas, as diretrizes, os superiores comandos normativos que iluminam a compreensão dos textos legais” (MELO, 2009, p. 153).

Não obstante, o esforço de interpretação da norma, por vezes podem advir lacunas que carecem de preenchimento para complementar lhe o sentido, e é nesse aspecto que se coloca a necessidade da integração. “*Integração* é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca preencher o vácuo” (CAMPOS *apud* AMARO, 2012, p. 163) [grifo do autor].

O capítulo IV do Código Tributário Nacional indica como deve proceder-se a interpretação e integração da legislação tributária e para o entendimento da maneira mais adequada para definir-se o momento da ocorrência do fato gerador, faz-se cogente o exame dos artigos atinentes a ele e a sua melhor compreensão.

O artigo 109, do CTN preceitua o uso de princípios do direito privado, para atingir conceitos do Direito tributário, o que pode ser entendido como forma de lhe integralizar, e no mesmo sentido é o enunciado do art. 110 também do Código Tributário Nacional.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

Os institutos elencados no sistema tributário, que tenham procedência do direito privado, não podem ter suas concepções modificadas arbitrariamente. Por esta razão, vê-se que, ao descrever certos institutos a legislação tributária subordina-se às previsões de direito privado, e isto ocorrerá, “[...] nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias [...]” (AMARO, 2012, p. 171), somente será considerada acepção diversa da posta pelo direito privado se o legislador tributário a modificar expressamente determinando seu conceito fiscal, assim, “[...] a atividade adaptadora do intérprete mostra-se demasiadamente reduzida, caso haja disciplinamento do instituto no Direito Privado” (SABBAG, 2014, p. 1067).

Então importa evidenciar que a interpretação e integração da norma como já dito deve perquirir os lindes da boa aplicação das normas do Direito Tributário considerando o ordenamento jurídico como um todo e os benefícios tanto do fisco como dos contribuintes.

Enfim, por ser a norma em sua essência prescritiva, definidora de todos os aspectos indicativos de sua aplicação, uma norma tributária instituidora de tributo, deverá conduzir-se segundo as regras do sistema tributário quanto a sua validade, vigência e eficácia, subordinada ainda a anterioridade e irretroatividade, e sua hipótese de incidência delimitará o momento real da ocorrência do fato gerador que mesmo sendo situação fática ou jurídica, indicada, estará a circunstância apropriada precisa para sua concretização.

### **1.3 Hipótese de Incidência e Fato Gerador**

Mister é a distinção que deve ser corroborada, entre as definições dos institutos da hipótese de incidência e do fato gerador, a fim de evitar confusões terminológicas e conceituais.

Como bem enfatiza Ataliba (2006, p. 54): “Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco”, por esta razão coloca-se o escopo de realizar-se tal distinção imprescindível para a apropriada inteligência dos institutos em análise.

Primeiramente, cabe notar que o Código Tributário Nacional não realiza caracterização individualizada dos institutos do fato gerador e da hipótese de incidência; nota-se o descrito no art. 114 do CTN “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966), pela escrita do artigo, supõe-se que o fato gerador seria tanto a prescrição quanto a situação concreta, porém, “parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio pelo mesmo termo (fato gerador)” (ATALIBA, 2006, p. 54). Porquanto, reside assim, dificuldade em utilizar a expressão fato gerador tanto para a definição em lei quanto para o fato fenomênico acontecido e por este motivo surge a expressão hipótese de incidência, visto que podem ser percorridos dois momentos distintos e sucessivos: “Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se” (ATALIBA, 2006, p. 55).

Seguindo esta lógica proposta por Ataliba (2007), percebe-se que na verdade o fato gerador é derivado da hipótese de incidência que lhe é anterior, e é isso que do mesmo modo sustenta Machado (2009) articulando que “A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei”.

Destarte, ao se falar em fato gerador, pressupõe-se a existência de uma figura hipotética em lei prescrita, definidora dos pormenores que ocorridos de fato concretizam-na. Importa para a incidência da prescrição tributária os fatos alocados em sua hipótese, os quais se e somente se ocorrerem serão capazes de produzir efeitos.

Acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento que era virtual, passa a ser atual, se torna atuante, produtivo dos seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatórios) certos comportamentos, de determinadas pessoas. [...] Averiguar-se em cada caso, se ocorreu o fato subsumido à hipótese é

fundamental, para apurar-se se houve ou não incidência do mandamento (ATALIBA, 2007, p. 42).

Este mandamento irreduzível requer seja perscrutada a real ocorrência do fato passível de subsunção. Para esquadrihar se existiu ou não o fato preconizado na hipótese de incidência o CTN aponta duas situações que devem ser verificadas, como se observa no artigo transcrito:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de **situação jurídica**, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (BRASIL, 1966) [grifo nosso].

Nota-se que a denominação dada pelo artigo para as duas maneiras de designação do fato gerador são de “situação de fato” e de “situação jurídica” que serão apuradas unicamente, quando presentes, na primeira, todas as circunstâncias materiais necessárias e, na segunda, a constituição definitiva segundo as normas de direito. Melhor explicação destas situações extrai-se da doutrina:

Em se tratando de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo desde o momento em que se verifiquem as circunstancias materiais, isto é, circunstancias meramente factuais necessárias a produção dos efeitos que geralmente delas decorrem (MACHADO, 2007, p. 158).

Já o fato gerador que corresponda a uma situação jurídica considera-se realizado quando a referida situação esteja juridicamente aperfeiçoada (art. 116, II), vale dizer, quando os requisitos legais necessários à existência daquela específica situação jurídica estiverem todos presentes, na conformidade do arranjo instrumental exigido ou facultado pela lei (AMARO, 2012, p. 208).

Com efeito, a concretização do fato gerador deve estar determinada pela lei que indicará a situação de fato ou jurídica que desencadeará a tributação, sendo que tanto na primeira quanto na segunda, a produção de efeitos tributários tão somente se dará com a perfeita conformação dos eventos ao mandamento hipotético, no qual contenham-se as arestas e vértices que encerram o alcance e aplicação do tributo.

Assim, prossegue-se a inteligência de que um fato é nomeado como gerador, pelo revestimento de juridicidade proporcionado pela hipótese legal, como dispõe Ataliba (2006, p. 72), “Fato imponible é, como visto, aquele fato concreto do mundo fenomênico que é qualificado pelo direito como apto a determinar o nascimento da obrigação tributária – fato

jurígeno, portanto”, ou seja, a obrigação tributária é fundada a partir de um fato fenomênico investido, por lei prescritiva, de caráter jurídico.

Ainda enfatiza-se que o fato gerador, mesmo que prescindida de diversos momentos conjugados, a lei hipotética, há de lhe outorgar o fato imprescindível para sua configuração, por isto qualifica que “Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponível como tal – ou seja como ente no mundo jurídico – é uno e simples, irreduzível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível” (ATALIBA, 2006, p. 73), e esta, não capacidade de decomposição do fato gerador torna todos os atos anteriores àquele irrefutáveis e irrelevantes para a caracterização da obrigação tributária.

Por todo o exposto, constata-se que para determinar fato gerador de tributo, profíquo é, desvendar paulatinamente o conteúdo inserto na hipótese de incidência, com fulcro na aplicação da norma em seu átimo, em rigoroso acatamento a legalidade tributária acarretadora da segurança jurídica que deve reger todo o sistema normativo e impositivo.

## **2 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS POR ATO ONEROSO *INTER VIVOS***

A hipótese de incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis descrita no Código Tributário Nacional, art. 35 e seguintes e na Constituição Federal de 1988 art. 156, II, expõe os aspectos gerais do imposto pertinentes a construção de sua hipótese de incidência.

Em análise integrada das disposições referidas acima concluímos ser de competência municipal a instituição do imposto visto que a regra do CTN é anterior a Constituição de 1988, que com sua promulgação repartiu o imposto sobre transmissão de bens imóveis, tornando de competência dos Estados apenas a transmissão por ato não oneroso e como competência Municipal a transmissão por ato oneroso.

Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento causa mortis ou não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência dos Estados e do Distrito Federal, dando ensejo ao atual ITCMD estadual; por outro lado, a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis passou a ser exclusividade da competência dos Municípios, abrindo-se para o ITBI municipal (SABBAG, 2014, p. 1696).

Assim a Constituição da República delibera ser de competência dos municípios a instituição do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de

bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Os artigos do Código Tributário Nacional seguem versando sobre a base de cálculo, alíquota e o sujeito passivo da obrigação.

Contudo, ressalta-se a indicação do aspecto temporal, em que aponta para transmissão conforme a lei civil, e esta, no art. 1.245 determina que transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis e ainda salienta no §1º que enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel. Portanto, em integração com o Direito Privado, a determinação do momento da transferência efetiva do imóvel é indiscutível, a situação jurídica deve ser formalizada pelo registro no Cartório de Registro de Imóveis competente.

Cumpra neste momento esmiuçar o conceito e os elementos constitutivos da regra matriz, prescritiva de tributo, para verificação de seus aspectos, e por conseguinte justapô-la no esquema atribuído para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por ato oneroso *inter vivos*, no desígnio de deslindar sua correta aplicação.

## **2.1 Hipótese de Incidência - Regra Matriz**

A regra matriz ou hipótese de incidência tributária é a previsão legal abstrata de um fato que quando ocorrido gera a obrigação tributária.

Esta previsão legal é construída através da presença de elementos que conforme ensina Carvalho (2009, p. 195) há na hipótese de incidência os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo que revelam a regra matriz de um tributo.

Estes critérios podem ser classificados como elementos que compõem o antecedente da norma consistindo nos critérios material, temporal e espacial e o consequente que são os elementos pessoal e quantitativo.

São rotulados de antecedentes, os elementos que definem o objeto, quando e onde a obrigação tributária é considerada constituída. São estes elementos que dão suporte para geração do consequente, assim destaque-se os pontos relevantes de cada qual, material, espacial e temporal.

O aspecto material constitui nas palavras de Carvalho (2009) o “núcleo”, o “dato central” da hipótese tributária, formado por um verbo e um complemento a ele cabível. Assim o critério material trata-se de um comportamento de pessoa tanto física como jurídica,

expresso nas condições de dar, fazer ou ser, consubstanciado através de técnica de “abstração da hipótese tributária”.

Deste modo este aspecto é indicado pela ação suscetível de tributação e segundo Ataliba (2006) representa a substância essencial da hipótese de incidência, estando nele descritos os dados objetivos que refletem a espécie em que está abalizada a hipótese tributária.

Caracterizado o critério material, prossegue-se para o aspecto espacial, no qual, pertence as qualidades reminiscentes do local onde se consuma o fato gerador. De certo, implica ao aspecto espacial a indicação dos “[...] elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico” (CARVALHO, 2009, p. 131).

Neste sentido, averba-se, que dada a prática de certo fato, somente haverá de ser tido como efetivamente jurídico e gerador de tributo, se apurada a condição de lugar impressa na hipótese.

Isto posto, denota-se também que além de determinar a competência para exigir o tributo, um importante elemento do aspecto espacial, é apontado por Ataliba (2006, p. 106):

O aspecto espacial tem, além disso, âmbito específico, quando abrange o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponible. Quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal etc., está fixando situações do fato imponible relevantes para se qualificar a incidência e a isenção, conforme o caso.

Atina-se, destarte, que pode haver no critério espacial a indicação precisa de local específico onde se deve realizar o fato prescrito na hipótese, para que esse seja apto a gerar obrigação tributária.

Em sequência, o aspecto temporal será, então, o objeto de apreciação eis que imprescindível, por ser ele que delimita o verdadeiro e válido momento da concretização do fato contido na regra matriz.

No aspecto temporal, deve haver a declaração das conjunturas indicativas do núcleo de tempestividade para configuração do fato, por isso, “Seu exato conhecimento importa determinar, com precisão, em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força do acontecimento de um fato lícito [...]” (CARVALHO, 2009, p. 135).

Assim o Estado tem limitado seu poder de coatividade, pelo impedimento de ordenar que se pague tributo de forma temporã, todavia, unicamente, no momento ideal em que ocorre o fato demonstrado pelo verbo (aspecto material).

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária (CARVALHO, 2007, p. 293).

Sendo desta maneira, o aspecto temporal demonstra quando se encerra a formação do vínculo jurídico.

Não há que se falar em hipótese de incidência sem definição de aspecto temporal, pois não poderá ser considerado ocorrido um fato fora do tempo. Ora, o momento real do acontecimento do fato é indispensável para várias questões definidoras da legalidade do ato de exigir tributo e isto independe de como o legislador expressa este aspecto.

Ataliba (2006, p. 94-95) bem explica a relevância que tem a definição do momento de concretização do fato gerador dizendo que “[...] é relevante, para fins de exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, ‘a’) e anterioridade (art. 150, III, ‘b’), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição”.

Sendo assim, tanto explícito, quanto implícito, o aspecto de temporalidade sempre deverá ser precisado com o fim de designar o “[...] momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)” (ATALIBA, 2006, p. 94).

Em suma, portanto, o antecedente se integraliza pelo aspecto material indicativo da ação, ou, comportamento submisso à lei, pelo aspecto espacial referente à competência do tributo, ao lugar em que a lei é válida e aplicável, ou ainda ao local exato prescrito, e por último pelo aspecto temporal através do qual percebe-se o instante inexorável em que se dará a consumação do fato gerador.

Postos estes aspectos é que será possível identificar todos os componentes elementares do conseqüente da hipótese.

Ocorridos os elementos acima descritos torna-se possível a assimilação do conseqüente, que como já visto anteriormente é composto pelos aspectos pessoal e quantitativo, os quais, designam as pessoas envolvidas na relação jurídico tributária e o *quantum* devido.

O elemento pessoal indica os sujeitos que são conectados pela prática de fato prescrito em hipótese tributária. Estes sujeitos estarão em polos antagônicos na relação, na qual um exigirá o pagamento de tributo daquele que praticou fato subsumido a norma

hipotética tributária, assim classificam-se como sujeito ativo (credor) e sujeito passivo (devedor).

Para se conhecer qual seja o sujeito ativo de dado tributo é necessário pesquisa na lei, considerando que “Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo” (ATALIBA, 2006, p. 83), é que se deve buscar primeiramente na CRFB/88, porquanto, é ela que determina as competências para instituição de cada tributo designando seu respectivo sujeito ativo, isto é, qualquer que for o sujeito ativo, deve encontrar-se designado na lei.

Ao passo que o sujeito passivo trata-se daquele que terá o dever de pagar tributo. “Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem será exigido o cumprimento de prestação pecuniária, caracterizada como de natureza fiscal” (CARVALHO, 2009, p. 167).

Ora, o sujeito passivo será o responsável por efetuar o pagamento do tributo, desencadeando, o cumprimento da obrigação tributária.

Como visto, o aspecto pessoal delimitará o sujeito capaz de exigir tributação e indicará as qualificações para determinação do sujeito passivo, ou melhor, “[...] devemos dizer que aspecto pessoal é o atributo da h.i. que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo” (ATALIBA, 2006, p. 82).

Finalmente, o elemento quantitativo é evidenciado por dois itens a base de cálculo e a alíquota, são estes que revelarão os dados, para a estimativa do teor do dever tributário, em termos pecuniários.

A base de cálculo tem como função exprimir o limite valorativo aplicado ao fato prescrito, “Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável” (MACHADO, 2007, p. 163), ora, a base de cálculo trata-se de grandeza para mensuração do critério material da hipótese tributária.

Entretanto, apenas a base de cálculo não é suficiente para se precisar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, como anteriormente acenado, compõe, também, o elemento quantitativo a alíquota que é “[...] o *percentual* aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo” (MACHADO, 2007, p. 164).

Para apurar-se o montante a ser pago ao sujeito ativo da relação tributária, é necessária a conjugação desses dois itens do aspecto quantitativo, “Assim, cada obrigação

tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota” (ATALIBA, 2006, p. 114-115).

Em síntese, o conseqüente, apesar de apresentado na hipótese de incidência, somente, constituir-se-á definitivamente após acontecido o fato gerador do tributo, que proporcionará o discernimento dos sujeitos e da quantia adequada a satisfação do vínculo tributário constituído.

## 2.2 Regra Matriz do ITBI – Seus Aspectos

Como visto na introdução deste capítulo o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis tem prescrição apontada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e no Código Tributário Nacional.

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).

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II (BRASIL, 1966).

Portanto, com base nos dispositivos acima transcritos, no que diz respeito ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por ato oneroso *inter vivos*, cumpre demonstrar os aspectos de sua hipótese de incidência, em consonância com os preceitos gerais que compõem as hipóteses tributárias, consubstanciando assim, sua regra matriz para então perquirir sua aplicação em harmonia com o ordenamento jurídico brasileiro.

Para iniciar a construção da regra matriz do ITBI, apresenta-se o aspecto material, alusivo ao núcleo do tributo, que, neste caso, trata-se de diversos elementos, que, somente estando associados abarcam o conteúdo material da regra matriz do imposto.

Nas palavras de Barreto (2009, p. 941-942), o aspecto material do arquétipo do ITBI estabelece

[...] realidade integrada por elementos vários, que não se constituirá somente no ato de transmitir, nem no da transmissão se dê *inter vivos*, nem apenas na natureza desse ato (oneroso), nem só no imóvel, mas na conjugação de todos esses termos, que conceitualmente, reporta-se ao ‘ato da transmissão *inter vivos*, por ato oneroso que tem por objeto um imóvel por natureza ou por acessão física.

Verifica-se, desta forma, a imprescindibilidade de cada termo para que se refira ao ITBI, logo, se houver transmissão de bens, sendo estes imóveis por natureza ou por acessão física, e a transmissão for realizada entre pessoas vivas, por meio de acordo de natureza econômica, é que estará materializado o imposto colacionado no art. 156, II, da CF/88.

Nesse compasso, no entanto, percebe-se a existência de institutos com conceitos intrínsecos, não expressos pela ordem legal tributária nem constitucional, cuja compreensão é inafastável no escopo de delimitar o alcance do tributo, quais sejam, o conceito de bens imóveis, a discriminação dos direitos reais sobre imóveis predita pelo Código Civil, bem como o modo que se perpetra a transmissão destes.

Por meio de integração com o Direito Civil, encontra-se a explicação destes termos. Assim são bens imóveis os determinados pelo Código Civil no art. 79 e seguintes.

*Bens imóveis* (arts. 79 a 81 do CC) – São aqueles que não podem ser removidos ou transportados sem a sua deterioração ou destruição, subclassificados da seguinte forma: *Bens imóveis por natureza ou por essência*: são aqueles formados pelo solo e tudo quanto se lhe incorporar de forma natural (art. 79 do CC). Os bens imóveis por natureza abrangem o solo com sua superfície, o subsolo e o espaço aéreo. Tudo o que for incorporado será imóvel por acessão. A título de exemplo pode ser citada uma árvore que nasce naturalmente. *Bens imóveis por acessão física industrial ou artificial*: são aqueles bens formados por tudo que o homem incorporar permanentemente ao solo, não podendo removê-lo sem a sua destruição ou deterioração. Tais bens têm origem em construções e plantações, situações em que ocorre a intervenção humana. Nos termos do art. 81 do CC não perdem o caráter de imóveis (art. 81): as edificações que, separadas do solo, mas conservando sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem (TARTUCE, 2011, p. 148) [grifos do autor].

O direitos reais relativos a esses bens são, igualmente, segundo o Código Civil de 2002, a superfície, a servidão, o usufruto, o uso e a habitação.

A transmissão dos bens imóveis, entre pessoas vivas, e dos direitos reais concernentes a esses bens, também disciplinada no Direito Civil, necessita de procedimento específico.

Para a aquisição da propriedade imóvel, no direito brasileiro, não basta o contrato, ainda que perfeito e acabado. Por ele, criam-se apenas obrigações e direitos, segundo estatui o art. 481 do Código Civil, *verbis*: “*Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro*”. A transferência do domínio, porém, só se opera [...] pelo registro do título translativo, se for Imóvel (art. 1.245) (GONÇALVES, 2011, p. 297-298).

Manifesto é o mandamento contido na lei civil, de que a transferência de bens imóveis entre vivos só se consolida com o registro do título translativo no competente Cartório de Registro de Imóveis.

O fato de transmitir imóvel por ato oneroso, somente se demudará de juridicidade e consequentemente terá relevância para o Direito Tributário se, formalizado conforme a prescrição civil.

[...] a transcrição do título é elemento integrativo do arquétipo constitucional, uma vez que indispensável para o fato-efeito expressamente mencionado pela Constituição, [...] a transcrição é condição *sine qua non* para operar, efetivar, realizar a transmissão da propriedade imobiliária; decorre como se vê, das expresas disposições do nosso direito Positivo (BARRETO, 2009, p. 942-943).

Isto quer dizer que só produzirá os efeitos pretendidos pelo Fisco, a transmissão de bens imóveis através de ato oneroso entre vivos com o registro do título aquisitivo.

Enquanto não levado a registro, enquanto não transcrito, o título aquisitivo da propriedade não produz efeitos de transmiti-la; não provoca modificação jurídica relativamente a propriedade imobiliária. Vale dizer, antes da transcrição não há transmissão, ainda supondo a existência de instrumento apto para tanto (BARRETO, 2009, p. 943).

Deste modo, consubstancia-se o aspecto material do ITBI pelo ato de transmitir, através do registro do título translativo imobiliário no Cartório de Registro de Imóveis competente, entre vivos, mediante ajuste de compra e venda.

Por conseguinte, o aspecto espacial do imposto, ora analisado, com a inovação dada pela CF/88, passa a ser o território municipal, e este território deve ser entendido por completo, “O âmbito de validade da lei municipal se espraia por todo o território do Município [...] imóvel urbano ou rural. Um e outro serão alcançados pelo ITBI” (BARRETO, 2009, p. 949). Como já fora explanado no início do capítulo após a CF/88 o ITBI passou à competência municipal, portanto tem como critério espacial o território municipal e ainda de forma integrada com o Código Civil, está determinado local específico, sendo o Cartório de Registro de Imóveis competente.

Em sequência o aspecto temporal impõe o instante em que se aprecia concluído o fato gerador da obrigação de pagar ITBI. Para Barreto (2009, p. 948), “[...] não se pode considerar ocorrido o fato tributário senão a partir do instante em que se tenha operado a transmissão. E esta só ocorre quando da transcrição (inscrição, matrícula, registro) do título aquisitivo no registro imobiliário competente”.

Este é também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, ter como concretizado o fato capaz de gerar o ITBI, exclusivamente, pelo registro do negócio no ofício competente.

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. 1. Rechaço a alegada violação do art. 458 do CPC, pois o Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento. 2. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. Precedentes do STJ. 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 215.273/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 15/10/2012).

Pelo arranjo dado no arquétipo do ITBI, edificado na integração das regras tributárias, fica evidente que o simples contrato, mesmo que finalizado, não tem proeminência jurídica, conquanto, somente o instrumento público registrado em ofício civil, concede juridicidade ao fato.

A jurisprudência firma severamente que só pode haver tributação da transmissão quando efetivada pela formalização do registro que transfere a propriedade no imóvel no Cartório de Registro de Imóveis, local determinado como competente para a materialização do fato.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI. FATO GERADOR: REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO (ARE 798241 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 01/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-073 DIVULG 11-04-2014 PUBLIC 14-04-2014).

A Ministra Cármen Lúcia, em seu relatório, do julgado de ementa acima descrita, informa ser harmônico o entendimento, da Corte do Supremo Tribunal Federal, em considerar que só se efetiva a transmissão da propriedade do bem imóvel com o registro no cartório de registro de imóveis para a configuração do fato gerador do ITBI.

Sendo assim, tanto o STJ, como o STF corroboram que só se confirma o fato gerador do ITBI após o registro do título translativo no cartório de registro de imóveis, sendo este o instante correspondente a instauração da relação e da obrigação jurídica tributária.

Quanto ao aspecto pessoal, como aludido anteriormente, o imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos* é, em regra, de competência dos Municípios onde

se situa a propriedade imóvel objeto da transmissão, competência esta outorgada pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 156, inciso II.

Ademais, o sujeito passivo do vínculo originado pelo ITBI será uma das partes envolvidas no contrato de compra venda.

O contribuinte do imposto pode ser qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei do município tributante. A maioria das legislações municipais, pois elege como contribuinte o comprador, no caso de transmissão de propriedade e no caso de cessão, o cedente (HARADA, 2009, p. 431).

Não tendo disposto, a Constituição, rigorosamente, sobre quem deve dar cumprimento a tal obrigação tributária no ITBI, fica a critério da municipalidade indicar quem será o sujeito passivo.

Por último, uma vez que, “A função do imposto de transmissão é predominantemente fiscal, vale dizer, a de obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública” (MACHADO, 2007, p. 415), impende expor o aspecto quantitativo da regra matriz do ITBI, sua base de cálculo e alíquota.

O art. 38, do CTN (BRASIL, 1966) enuncia que “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, cumpre deslindar qual o real significado do termo “valor venal” referido pelo artigo.

Conforme orienta Harada (2009, p. 431) “A base de cálculo é o valor venal do imóvel que outra coisa não é senão aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário [...]”, em outras palavras o valor venal é a importância pecuniária oferecida ao imóvel pelo comércio em geral. O que não denota igualar o preço ajustado no contrato, com o valor venal.

A vista disso, caberá ao Fisco averiguar o valor real do imóvel em mercado estável para deduzir sua base de cálculo, a fim de evitar eventuais tentativas de fraudes.

O segundo elemento integrante do aspecto quantitativo é a alíquota, que estará, de modo expresso, declarada na lei municipal instituidora do ITBI. “A alíquota do imposto de transmissão é fixada em lei ordinária do município competente” (MACHADO, 2007, p. 417).

Para a fixação da alíquota não há limites combinados pela Constituição, porém, ressalta Barreto (2009, p. 952) que “A inexistência de limite expresso, posto pela Constituição, não autoriza a fixação de alíquotas desmedidas, porque em descompasso assim com o princípio da capacidade contributiva [...]”, por esse motivo a jurisprudência da Suprema Corte firmou o entendimento de que são inconstitucionais fixações de progressividade das alíquotas para o imposto sobre a transmissão de bens imóveis.

IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS DE BENS IMÓVEIS – ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS – INCONSTITUCIONALIDADE – VERBETE Nº 656 DA SÚMULA DO SUPREMO. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis. ITBI com base no valor venal do imóvel. (STF - RE: 346829 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 08/02/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-042 DIVULG 02-03-2011 PUBLIC 03-03-2011 EMENT VOL-02475-01 PP-00169).

Desta forma o critério quantitativo do ITBI se consubstancia na alíquota definida na lei municipal sobre o valor venal do imóvel, com a ressalva de que as alíquotas, apesar de ausência de limites constitucionais, devem obedecer aos princípios do Direito Tributário, precisamente o da capacidade contributiva e ainda, de que o valor venal se abstém do valor firmado na venda, abarcando sentido mais amplo, o de valor de mercado.

Em síntese, pode-se afirmar que a regra matriz do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por ato oneroso *inter vivos* é recheada de conceitos, destacando-se a incorporação feita pelo Direito Tributário dos conteúdos dos institutos tocantes ao Direito Privado, que traduz a conotação, mormente, de bens imóveis por natureza e por acessão física, bem como preceitua a situação jurídica necessária e suficiente que perfaz a transmissão destes bens para, então, se aperfeiçoar o vínculo jurídico tributário, entre o Município competente e uma das partes do contrato de compra e venda e deste vínculo, haverá a imposição de levar quantia pecuniária à Fazenda Pública, deduzida por intermédio do valor venal do imóvel e da alíquota fixada em lei municipal submissa a constituição.

### **3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRESUMIDA E CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO**

É certo que a obrigação tributária possui substancial destaque no sistema tributário brasileiro, para Costa (2009, p. 191) “O Código Tributário Nacional tem na obrigação tributária seu elemento central e aglutinador”, porquanto é do nascimento da obrigação tributária que surge a relação jurídica tributária e por conseguinte a potencialidade de arrecadação e fiscalização de tributos.

No entanto, para a efetiva capacidade de exigir o tributo se faz necessária a constituição do crédito tributário que segundo o art. 142 do CTN, se constitui, unicamente, por meio do lançamento.

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento. [...] Surgida a obrigação, deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento,

apurando o *quantum* e identificando o sujeito passivo, quando então, aquela obrigação passará a existir sob a denominação de crédito tributário (HARADA, 2007, p. 507).

À vista disso, deve-se conceber qual o momento da gênese da obrigação tributária para que se possa acarretar a feitura do lançamento e a devida constituição do crédito tributário ensejador da retirada de parcela da riqueza do contribuinte pelo Fisco.

Sabe-se, entretanto que há no Direito em geral presunções e ficções para abarcar realidades jurídicas no mundo dos fatos, porém estas presunções e ficções não podem ser desmedidas para que não firam princípios basilares de segurança jurídica.

No Direito Tributário também se admitem certas presunções e ficções, no entanto para a boa e íntegra aplicação deste, sucede a análise de procedimentos que sejam adequados a tipicidade da norma tributária.

Assim, neste capítulo levantar-se-á estas questões quanto ao nascimento e a natureza da obrigação tributária, bem como a definitiva constituição do crédito tributário, pelo qual o Fisco pode exercer seu poder de busca da riqueza evidenciada no fato econômico que mensura a capacidade contributiva que tem o sujeito passivo, impondo-lhe o dever de pagar tributo. Também proceder-se-á a análise da possibilidade de presunções e ficções na criação de realidades adstritas ao mundo jurídicos identificando os limites para tais mecanismos e além disso a relação destes com o conteúdo da substituição, introduzida no sistema tributário pela Emenda Complementar (EC) 03/93, denominada de substituição tributária “pra frente” ou progressiva.

### **3.1 Obrigação Tributária – Natureza e Nascimento**

Indubitavelmente, a origem do conceito de obrigação tributária parte do conceito de obrigação contido no Direito Privado e neste contexto aponta-se a construção perpetrada por Gonçalves (2011, p. 37):

Obrigação é o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação. Corresponde a uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter transitório (extingue-se pelo cumprimento), cujo objeto consiste numa prestação economicamente aferível.

Revela-se, desta maneira, a reunião de pessoas, num vínculo prestacional, no qual o crédito do sujeito ativo é correspondente ao débito do sujeito passivo, encerrando a obrigação pelo cumprimento da prestação respectiva.

Contudo, em vários aspectos a obrigação tributária se diverge da obrigação do Direito Civil como bem enumera Nogueira (*apud* COSTA, 2009), diferenças específicas são encontradas entre as duas espécies. Cabe aqui explicitar que quanto ao nascimento a obrigação tributária é *ex lege*, ao passo que a obrigação de direito privado desponta, comumente, da vontade das partes e ainda, que, quanto a apuração a obrigação no direito privado é conferida pelas próprias partes e na obrigação tributária a apuração se dá por meio do lançamento.

Atina-se, deste modo, que o conceito de obrigação tributária tem sua origem nas obrigações de direito privado, porém, com suas peculiaridades, devido a funcionalidade que essa tem, em razão de tratar-se de formação de vínculo com o Estado e assim,

[...] pode-se definir a obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pelo qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN) (HARADA, 2007, p. 490).

Forma-se então, a obrigação tributária, pela aproximação dos sujeitos ativo (Estado) e passivo (contribuinte ou responsável), na relação jurídica que tenha por objeto a arrecadação e fiscalização de tributo, sendo que somente nascerá a partir da realização de um fato anteriormente prescrito em lei como hábil para tal configuração.

Com este conceito, do que vem a ser uma obrigação tributária, fica evidente a natureza legal da obrigação, aliás, a “[...] obrigação tributária só pode resultar de lei. É a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária” (HARADA, 2007, p. 490), por isso o caráter *ex lege* que pontua o nascimento de tal obrigação, sendo exclusivamente por força de lei, possível que um fato se transfigure para imposição tributária.

Por esse motivo é que se tem na lei, consoante Costa (2009), a fonte mediata para o surgimento da relação jurídica obrigacional, posto que, entre a lei e a obrigação deve existir um elo, que de forma imediata gera a obrigação tributária.

Acontece que entre a lei abstrata e geral por natureza e a obrigação, relação jurídica e particular, **há sempre um fato, um ato ou uma situação a cuja ocorrência a lei liga o nascimento da obrigação.** Quando se fala em fonte da obrigação está-se fazendo referência a esse fato, ato ou situação (COSTA, 2009, p. 194) [grifo nosso].

Portanto, tem-se que depende da ocorrência de um fato para que haja uma obrigação tributária e que este fato deve estar amarrado a um preceito legal, de tal modo que

“Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicizados, isto é, aptos a gerar efeitos assim que concretizados no mundo fenomênico” (HARADA, 2007, p. 490).

Emana disso, como já dito em capítulo anterior, que um fato só gera efeitos tributários, isto é, afeiçoa uma obrigação tributária, quando investido de juridicidade, por estar entranhado na lei, e depois de materializado fenomenologicamente.

E o Código Tributário Nacional, instituiu ainda, as figuras do crédito tributário e do lançamento, que por sua vez, corporificam a exigibilidade da prestação pelo Estado assim, que da lei hipotética prescritiva é que um fato se torna jurídico, logo, gerador de obrigação tributária que pela formalização do lançamento constitui o crédito tributário.

Ademais, o art. 139 do CTN discorre que “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (BRASIL, 1966) e além disso o art. 142 certifica que o lançamento é o ato eficiente à constituição definitiva do crédito tributário.

Embora, referir-se, o artigo 142 do CTN, ao termo “constitui” para a função do lançamento em relação ao crédito tributário, proveniente da obrigação tributária, importa salientar que logo adiante o art. 144, pontua que, “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (BRASIL, 1966).

Portanto, a data da efetiva ocorrência do fato gerador é o termo apropriado para os efeitos que se pretende da obrigação tributária constituída em crédito pelo lançamento.

As finalidades da obrigação tributária, de todo modo, são aferidas desde sua concepção com a ocorrência do fato gerador, pois será este o átimo aplicável para a contagem de prazos e para a definição da lei aplicável, pois vigente e eficaz à época do caso concreto.

### **3.2 Presunções**

Como já explanado, a ciência do Direito Tributário se traduz com rigor, tão estrito, que na composição de suas normas reporta-se à tipicidade, impositiva da qualificação dos fatos que virão a ser cingidos de juridicidade.

O esforço em dispor de presunções no Direito Tributário, se dá pela pretensão do Fisco em resguardar o cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte, isto é, “[...] o escopo fundamental das ficções e presunções em Direito Tributário é, de modo geral, auxiliar na busca da riqueza do contribuinte” (PAOLA, 1997, p. 98).

Quer através destes mecanismos aprimorar as condições de tomada dos valores arrecadatórios tributários, no intuito de sobrepujar dissimulações, intentadas contra a ordem tributária.

Compete expor, que as presunções reclamam a preexistência de fatos conhecidos para a conseqüente inferência de fatos ainda não conhecidos.

A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. **A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica.** Basta o acontecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural (BECKER *apud* HARET, 2010, p. 176) [grifo do autor].

Pela lógica do desencadear dos eventos, como são, em sua maioria identificados, é que são criadas as presunções, quer dizer, do acontecimento de um fato, o provável acontecimento de outro subsequente, é presumido.

Ademais, somente poderá valer-se do instituto da presunção, o legislador e o aplicador, a partir do real conhecimento de um fato que tenha probabilidade de que se ocorra outro como consequência, pelo empirismo aplicado.

Assim, as presunções criam abstrações que possam ser tidas como realidades para o mundo jurídico, contudo o uso deste instituto no campo do Direito Tributário é discutível e conforme enuncia Oviedo (*apud* PAOLA, 1997, p. 102) “[...] a mera conveniência do fisco não é razão suficiente a justificar o uso de presunções e ficções, principalmente quando há ofensa aos direitos dos contribuintes, especialmente aos princípios constitucionais que os protegem”.

Mesmo existindo esse meio de complementar realidades jurídicas, depreende-se que não deve ser desmedido seu uso,

[...] não deve o interesse ou conveniência da arrecadação se colocar sobre o valor da segurança e da certeza jurídica no campo das presunções. Deverá, sim, proceder a uma inversão dessas ideias: fazendo prevalecer a segurança jurídica sem, contudo, deixar de preservar o interesse público, tanto no sentido das presunções trabalharem em benefício da eficiência e comodidade administrativa quanto ao modo de defenderem as garantias constitucionais do contribuinte (HARET, 2010, p. 435).

Assim, apenas admitir-se-á a disposição de presunções se a aplicação destas, contribuir em benefício das pretensões do fisco e não sobrepujarem preceitos e garantias constitucionalmente conferidas aos contribuintes.

Por esta razão, ao descrever a teoria e a prática das presunções no Direito Tributário, pontua Haret (2010, p. 567), que são inválidas as presunções inseridas pelo legislador que afrontem:

[...] 1) cláusulas pétreas (art. 60, § 4.º, da CF); 2) competências legislativas tributárias (art. 153, 155 e 156 da CF/88); 3) princípios tributários, ressaltando o princípio da tipicidade (arts. 5.º, II, 150, I e § 2.º do 145 da CF/88), do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5.º, LIV, LV, da CF/88); 4) conceitos de direito privado (art. 110 do CTN) [...].

Portanto, a lei delimita vários elementos de prevalência de suas prescrições, acima de qualquer arbitrariedade em sobrepor o Estado, diante do contribuinte. As presunções e ficções realmente são artifícios utilizados em todo o sistema jurídico, no entanto, quando se tratar do sistema tributário, a obediência aos postulados maiores de garantias a preservação da segurança legal é imprescindível para comedir seu emprego.

### 3.3 A Substituição “pra frente”

Visto que deve haver critério na utilização de presunções no Direito Tributário cumpre avultar-se que a emenda complementar 03/1993 que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988, implementou no sistema tributário a figura da substituição progressiva. O enunciado do dispositivo versa:

Art. 150. [...] § 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988).

Vê-se que é inserida no sistema tributário mecanismo de presunção tendente a precipitar o momento de arrecadação de tributo. Presume-se que o fato prescrito na hipótese de incidência virá a acontecer no futuro e da probabilidade desse acontecimento justifica-se a imposição tributária desde então.

Na *substituição tributária ‘pra frente’* parte-se do pressuposto de que o *fato imponible* (*fato gerador in concreto*) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele *fato futuro* praticará *evasão fiscal*) (CARRAZZA, 2007, p. 448) [grifos do autor].

Ora, com a introdução desta norma vislumbra-se antecipação do pagamento de tributos, cujos fatos ainda não se materializaram, o que impõe conforme Paola (1997, p. 238-

239), “duas presunções: de que o fato jurídico tributário manifestar-se-á num futuro próximo; de que a dimensão econômica de tal fato será equivalente à considerada para fins de tributação”.

Com isto, o comando da substituição da responsabilidade tributária agrega um sentido controverso para a formação do vínculo jurídico tributário, pelo que, ainda não verificada a materialidade do tributo já está ordenando seu pagamento.

Divergente é, o entendimento quanto ao cabimento da substituição tributária “pra frente”, ou, progressiva, no Sistema Tributário Nacional.

Os que a admitem, sustentam o posicionamento de que é cabível seu uso, “[...] desde que haja inequívoca proximidade temporal com o fato jurídico tributário e fique aberta a possibilidade de repetição do valor pago indevidamente, sem o que haveria tributo incidindo sobre a mera potencialidade de ocorrer uma operação econômica” (JUSTEN FILHO *apud* PAOLA, 1997, p. 240-241), ainda sustentam que a admissibilidade do uso da presunção na substituição tributária “pra frente” se daria pela praticabilidade que proporciona à tributação.

Ao contrário, os que não a acolhem, apregoam que veem inconstitucionalidade no dispositivo e dentro da lógica tributária não pode o aspecto temporal da hipótese de incidência antepor o aspecto material da consumação do fato.

Assim, assevera Carrazza (2007), que desconsiderar o advento da substituição tributária progressiva, não nega a possibilidade do Direito Tributário criar suas realidades através de ficções e presunções, ao contrário, afirma que o uso destes mecanismos tem por óbice a preservação de direitos e garantias constitucionais, “[...] o emprego das ficções e presunções deve ser feito com critério e método, de modo a preservar direitos e garantias constitucionais” (CARRAZZA, 2007, p. 449)

Consagrado como cláusula pétreia, (art. 60, §4º, IV, da CF/88) os direitos e garantias individuais dos contribuintes, não podem ser mitigados, por mera conveniência do Estado. A imposição de tributo deve ter como premissa a capacidade contributiva auferida na ocorrência do fato gerador.

Ora, essa ‘capacidade econômica’, atribuível a cada contribuinte, em cada caso, revela-se e realiza-se pela exigência de que todo fato tributável tenha conteúdo econômico mensurável. Ora, esse conteúdo há de ser real, efetivo, comprovado, concreto. Não pode ser presumido. Não pode resultar de ficção, do mesmo modo que não se pode punir alguém por crime não cometido. Não se tributa fato provável, plausível, possível. Só por fato ocorrido, consumado (ATALIBA *apud* CARRAZZA, p. 451).

Da mesma forma que ocorre no âmbito do Direito Penal, no qual, não se pode punir sem que se tenha cometido o ilícito, sem que tenha o sujeito praticado fato prescrito na norma penal, assim também no Direito Tributário, não pode o Estado coagir sujeito a pagar tributo sem que tenha praticado fato subsumido a norma instituidora de tributo.

Utilizar-se da substituição tributária progressiva, portanto, é negar as limitações constitucionais impostas ao poder de tributar. Carrazza (2007 p. 458), aponta seu posicionamento, avesso ao mecanismo, com o seguinte raciocínio, de que, “A pretexto de combater a fraude ou agilizar arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributo ou a suportar multas fiscais”.

O intuito de acelerar o processo arrecadatório, provocado pela substituição tributária “pra frente” é que leva a praticabilidade do mecanismo, que mesmo sendo assimilado como inconstitucional por parte da doutrina é aceito na aplicabilidade prática. É o que considera Coêlho (2004, p. 731), reconhece a inconstitucionalidade, mas ressalta: “Todavia, por sermos pragmáticos, achamos, também que a posição estratégica mais conveniente é extrair da auto-aplicabilidade do §7º do art. 150 da Constituição Federal (instituído pela emenda nº 3) o antídoto jurídico contra os venenos que a sua prática propicia”.

A jurisprudência a este respeito, reconhece a existência do mecanismo instituído pela EC 03/93, e sua influência modificadora das bases do Direito Tributário, como informa no julgado de ementa abaixo transcrita.

EMENTA Reclamação constitucional. ICMS. Substituição tributária. Cláusula 2ª do convênio 13/97. Decisão que determina a devolução dos valores recolhidos a maior pelo contribuinte. Ofensa à decisão proferida na ADI nº 1.851/AL. Procedência da reclamação. 1. Desde a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, conhece-se o modelo tributário de arrecadação por substituição do sujeito passivo da obrigação tributária por um *tertius*. Prestigia-se a ruptura do princípio da relatividade dos efeitos da relação jurídico-tributária quando se imputa ao agente que meramente recebe o preço da coisa (e, com ela, o valor incidente do tributo) a função de substituído do devedor. Seria, em linguagem clássica do Direito Civil, uma autêntica cessão compulsória de posições contratuais de caráter mitigado, pois remanesce a responsabilidade supletiva do devedor, dado que o fenômeno se restringe a uma mera imputação ao terceiro de um *debitum* do verdadeiro sujeito passivo da relação tributária. 2. A redação sempre escorregia e precisa do CTN, em seu art. 128, fez reverência à distinção civilística de Alois Brinz entre *debitum* (*haftung*) e *obligatio* (*schuld*). O contribuinte deve, mas é o substituto que responde pela dívida, sem embargo de persistir o *debitum* – adjetivado de “supletivo” no Código Tributário – em desfavor do primeiro. 3. A Constituição de 1988 trouxe consigo um efeito colateral profundamente sensível no âmbito do Direito Tributário, que foi o enfraquecimento da autoridade do CTN como fonte nomogenética. O País assistiu a um processo de constitucionalização das normas tributárias, como forma de se impedir a contestação das exações fiscais em seu nascedouro. **A técnica de substituição foi, por exemplo, parte desse fenômeno, com o advento da Emenda Constitucional nº 3, de 17/04/93, que introduziu o art. 150, § 7º, da CF/1988.** 4. **O perfil constitucional desse regime de substituição alterou profundamente a conformação primitiva do CTN.**

**Desapareceu a exigência da vinculação direta do *tertius* com o fato gerador, o que implica dizer que sua posição jurídica foi reconduzida a de um sujeito abstratamente ligado a um dever jurídico geral, e não a uma situação jurídica particular, faticamente delimitada. Além disso, o constituinte derivado fez surgir a nova figura jurídica do fato gerador por presunção, contrabalançada pela “imediata e preferencial restituição da quantia” na hipótese de sua não realização. [...] (Rcl 5639, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 30/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014) [grifo nosso].**

Com efeito o mecanismo é apresentado como legítimo, porém, Santiago (*apud* PAULSEN, 2009, p. 277), contesta a utilização da substituição tributária progressiva, quando esta, se coloca em face do próprio contribuinte, ele declara que “[...] o art. 150, § 7º, da Constituição não contém autorização para que os entes tributantes exijam antecipadamente de uma pessoa o tributo a nascer de fato gerador que se espera que ela mesma realize no futuro [...]”, e ainda que o objetivo de simplificar o processo de arrecadação e fiscalização tributária, não teria sentido, já que a fiscalização de um mesmo contribuinte não geraria ônus a mais ao Fisco.

Por fim acerca deste assunto ainda o STF em julgamento de recurso que visava a análise do dispositivo, ora explanado, apesar de não adentrar no mérito deste, por não ter sido verificada a análise em instâncias inferiores, reforçou que somente ocorre o fato gerador do ITBI com o registro competente da transferência imobiliária.

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. ITBI. Alcance do art. 150, § 7º, CF. Matéria não decidida nas instâncias ordinárias. Impossibilidade de apreciação. 1. A matéria atinente ao alcance do art. 150, § 7º, da CF não foi objeto de decisão nas instâncias ordinárias. Normas da legislação municipal que não foram analisadas no acórdão recorrido. Impossibilidade de análise, em sede de recurso extraordinário, de questões não decididas na origem, sob pena de supressão de instância. 2. O entendimento da jurisprudência desta Corte é de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, mediante o registro competente. 3. Agravo regimental não provido (ARE 765899 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 11/02/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 17-03-2014 PUBLIC 18-03-2014).

Depreende-se, portanto, que a obrigação tributária somente nasce a partir do evento do fato gerador e que para realizar presunções a fim de antecipar os efeitos do próprio fato gerador é necessário observar-se os princípios vetores do Direito Tributário, assim como seus postulados para aplicação de suas normas, entendendo que a substituição tributária progressiva afronta direito subjetivo do contribuinte de não se ver compelido a uma exação que não está concretamente manifestada.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constata-se nestas exposições diversos conceitos de institutos que regem a sistemática do Direito Tributário brasileiro, conduzindo o bom emprego deste ramo do Direito que visa a obtenção de recursos para a boa consecução das atividades pertinentes a realização do Estado.

Primeiramente, explanado o instituto do fato gerador, sua composição, aplicação segundo a correta interpretação e integração e adequação a hipótese de incidência, pôde ser verificado que a tipicidade fechada determina que no Direito Tributário a norma que institui tributo deve compor um tipo cerrado, delimitador dos aspectos que se enquadrarão para incidência de tributo, pois é ela que garante segurança jurídica - proteção ao contribuinte - proporciona a este certeza e previsibilidade de quando e quanto será o limite da exação.

Ainda ficou claro que a aplicação da lei tributária deve obedecer as diretrizes estritas, quanto a validade vigência e eficácia, devendo a hipótese legal definir todos os aspectos relevantes para a tributação, com vistas a adequação de fatos a ela.

Ademais, quanto a ocorrência do fato gerador vislumbrou-se que o CTN indica duas espécies de situações que podem ser aptas a desencadear a formação do fato gerador, a situação de fato, em que são eleitos fatos da vida cotidiana, que em primeira análise não teriam relevância jurídica, mas que a norma tributária elege e os investe de juridicidade, e a situação jurídica, que trata-se dos casos em que há requisitos legais a serem cumpridos para o aperfeiçoamento jurídico da situação que só então produzirá efeitos. O que conduz a concluir como sendo regra obrigatória que, as duas espécies, para se configurarem, devem ocorrer no mundo fenomênico, possibilitando-as a capacidade de serem fatos jurígenos hábeis à tributação.

Em sequência, com clareza legal, percebe-se que ao interpretar e buscar a integração de uma norma jurídica tributária, deve-se ter como parâmetro prescrições do Direito Privado que conceituam elementos abarcados no Direito Tributário, assim, sempre que a lei tributária fizer referência a um instituto com conceito já descrito no Direito Privado, o Tributário fará uso do mesmo.

Também ficou evidente que a hipótese de incidência tributária é a minuciosa prescrição de elementos selecionados, que, se demudados a fatos, não de fazer valer uma imposição de tributo, ou seja, a hipótese de incidência é a norma legal e o fato gerador é a materialização do que alhures se exacerba na lei, e que o fato gerador deve ter na lei a prescrição de um átimo capaz a caracterização da obrigação tributária.

Por conseguinte, ficou evidente, na hipótese de incidência, sua composição por cinco elementos: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, equivalendo cada qual a uma parte indispensável para se encontrar nos fatos as normas que lhe são aplicáveis. Estes elementos traduzem a regra matriz dos tributos que devem ser prescritos de maneira suficiente a individualizar os fatos que serão cercados pelo Sistema Tributário e assim capazes de produzir efeitos jurídicos.

Testificou-se também, que a regra matriz do ITBI está positivada na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional e quanto ao momento da imposição do tributo, em integração com o Direito Privado, verifica-se que ocorre com o registro do título translativo, no competente Cartório de Registro de Imóveis, só a partir desse evento que se materializa o fato gerador do ITBI.

Ora, a obrigação tributária é centro de ligação dos elementos da hipótese quando subsumidos num fato, e esta, que só pode nascer por força da lei, independe da vontade dos agentes, é a lei que declara a capacidade, que tem um fato, de ser tomado como jurídico para o Direito Tributário, e, somente *a posteriori* da ocorrência do fato gerador é que a obrigação tributária surge no mundo jurídico.

Assim, existindo a obrigação tributária o fisco tem o intento de constituir o crédito tributário, o que ocorrerá com a operação do lançamento, sendo que este, mesmo ocorrendo após o surgimento da obrigação tributária, tem seus efeitos ligados à data da ocorrência real do fato gerador.

Ademais, as presunções são originadas em acontecimentos conhecidos que por uma lógica sequencial ensejarão a ocorrência de outros fatos futuros. A presunção não pode afrontar postulados do Direito Tributário.

Presumir a ocorrência de fato gerador é impor tributo sem que haja obrigação tributária. É o que tem ocorrido na substituição tributária pra frente, forma de presunção que permite a antecipação de pagamento de tributo em relação a efetiva formação do vínculo jurídico através da obrigação tributária.

O pensamento pragmático admite o uso da substituição tributária pra frente como forma de simplificar a arrecadação e fiscalização de tributo e ainda de impedir dissimulações por parte do contribuinte com o escopo de livrar-se de tributação.

No entanto, o entendimento que preserva pelo sentido de segurança jurídica, nega o uso de tal mecanismo, pois eivado de inconstitucionalidade, ofensor das garantias dos contribuintes e além disso não ter razão a antecipação pelo próprio contribuinte de uma obrigação que dará causa em evento futuro.

Da análise de todos os preceptivos, encerra-se em rematar que, adotando a lógica dogmática, a presunção do fato gerador do ITBI é repugnada, por afrontar aos limites constitucionais para a utilização de mecanismos de presunção, no sentido em que, a presunção do fato gerador do ITBI corrompe os critérios de tipicidade cerrada, segurança jurídica e integração do Direito Tributário pelos conceitos preceituados no Direito Privado.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por DERZI, Mizabel Abreu Machado. Rio de Janeiro, Forense, 2007.

BARRETO, Aires F. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 24 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 13 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 22 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp: 263685 RS 2012/0251942-3, 16/04/2013. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23319783/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-263685-rs-2012-0251942-3-stj>. Acesso em: 22 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. AI-AgR: 721711 RJ, 10/03/2009. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3576664/agregno-agravo-de-instrumento-ai-agr-721711-rj>. Acesso em: 22 mar 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE: 346829 MG, 08/02/2011. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18319893/agreg-no-recurso-extraordinario-re-346829-mg>. Acesso em: 22 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ARE 765899 AgR, 11/02/2014. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24160005/recurso-extraordinario-com-agravo-are-765899-rj-stf>. Acesso em: 30 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Rcl 5639, 30/09/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000253148&base=baseA cordaos>. Acesso em: 30 nov. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. Vigência e aplicação das leis tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. rev. e atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário: teoria e prática**. 2010. 651p. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo - USP. São Paulo, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**; tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria pura do direito**: versão condensada pelo próprio autor. Tradução de J. Cretella Júnior e Agnes Cretella. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. refund., ampl. e atual. Até a emenda constitucional 35, de 20.12.2001. São Paulo: Malheiros editores, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros editores, 2007.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**: volume único. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAF, 2009.