

Base de cálculo do ITBI em transações entre partes não relacionadas e requisitos para seu arbitramento

Catarina Rodrigues¹
Tathiane Piscitelli²

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI), previsto no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, e o cabimento ou não de arbitramento por parte dos municípios como instrumento para determinação do “valor de mercado” de bens, nas compras e vendas realizadas entre partes não relacionadas por valor que seja considerado pelas municipalidades como inferior àquele que deveria ser utilizado. Considera-se, especialmente, o contexto jurisprudencial em que vêm sendo proferidas decisões no sentido de afastar como base de cálculo o chamado Valor Venal de Referência previsto em leis municipais como base de cálculo mínima presumida para fim de incidência do Imposto, e os arbitramentos que passaram a ser realizados a partir de então, nem sempre em consonância com o artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Introdução

Por mais que existam há muitas e muitas décadas no nosso sistema tributário, grande parte dos tributos existentes no Brasil continua suscitando discussões ainda não resolvidas de forma definitiva a respeito da forma mais adequada quanto a sua apuração e cobrança. Esse é o caso do ITBI, tributo cuja incidência é aparentemente mais simples, se comparada, por exemplo, com a

¹ Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), Doutoranda e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Advogada e Professora nos cursos de especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributário (IBET) e da COGEAE.

² Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP, Professora dos cursos de graduação e pós-graduação *stricto sensu* da FGV/SP, Ex-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP.

do ICMS ou do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, porém que, ainda assim, também tem gerado algumas das discussões e decisões judiciais mais interessantes dos últimos tempos, tanto quanto a seu fato gerador, como em relação à sua base de cálculo.

Uma dessas discussões se refere à possibilidade ou não de utilização dos chamados Valores Venais de Referência (VVR) adotados por diversas municipalidades como valor mínimo tributável para fim de incidência do ITBI sobre a transmissão de bens imóveis. Diante das decisões judiciais que vêm sendo proferidas favoravelmente aos contribuintes, afastando o uso de VVR como base de cálculo do ITBI, alguns municípios passaram então a aplicar o arbitramento de base de cálculo nas situações em que entendiam que o valor de transação utilizado pelas partes era inferior ao “efetivo” valor de mercado do bem.

Diante desse cenário, o objetivo deste artigo é examinar o cabimento ou não do arbitramento para fim de determinação da base de cálculo do ITBI, e em que circunstâncias pode tal arbitramento ser empregado.

1. A base de cálculo do ITBI e sua importância na composição da norma de incidência tributária

mais do que a função de simplesmente determinar o objeto da obrigação jurídica tributária e estabelecer, juntamente com a alíquota, o montante a ser recolhido a título de tributo aos cofres públicos, a base de cálculo é elemento central da norma tributária, na medida em que efetivamente evidencia o fato gerador que se está a tributar.

Com efeito, ainda que, por exemplo, se tenha formalmente como fato gerador do Imposto sobre a Renda “auferir renda”, caso seja utilizada na determinação do tributo um outro elemento que não a renda, e sim, por hipótese, a receita, em termos substanciais se terá como fato tributável o auferimento de receita, e não de renda.

A fim de que haja uma real tributação dos fatos signos presuntivos de riqueza constitucionalmente elencados como passíveis de submissão ao tributo pelos diversos entes da Federação, é imprescindível que as respectivas bases de cálculo estejam adequadas a mensurar e refletir apropriadamente a riqueza que se pretende onerar.

Especificamente em relação ao Imposto sobre a transmissão “inter vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), a Constituição Federal de 1988 conferiu

aos municípios a competência para sua instituição e cobrança nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Para que haja uma tributação dessa materialidade em congruência com a Constituição, é imprescindível que a base de cálculo adotada pelas Municípios, quando de sua instituição, seja apta a mensurar e refletir adequadamente a transmissão dos bens imóveis que se pretenda tributar.

Para tanto, nada parece ser mais adequado do que o próprio valor da transação que tenha gerado a transmissão do bem (ao menos quando realizada entre partes não relacionadas). Se é fato gerador do tributo a transmissão onerosa (ou seja, remunerada, contraprestacionada) de bens imóveis, é razoável considerar a contraprestação obtida com a transmissão onerosa o critério quantitativo mais apropriado para dimensionar este fato e calcular o tributo incidente.

Por outro lado, importante se examinar, ainda, o que dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) sobre o assunto. Isso porque a própria Constituição Federal, em seu artigo 146, atribuiu à lei complementar o papel de estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre “a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”, o que foi feito pelo Código Tributário, o qual, como todos sabem, foi recepcionado pela referida Constituição com status de lei complementar.

A respeito do ITBI, o artigo 38 do CTN estabelece que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, sendo valor venal o seu valor de mercado. Essa previsão está, nos parece, em plena consonância com o texto constitucional, na medida em que o valor de mercado é exatamente o valor da transação do bem no mercado, quando realizada entre partes não relacionadas.

Não obstante às previsões gerais contidas na Constituição Federal e no CTN, a instituição do ITBI é feita através da edição de lei municipal, quando então há a efetiva previsão da base de cálculo do imposto.

2. A base de cálculo do ITBI na legislação municipal

como regra geral, as diversas Municipalidades, em obediência ao que dispõe o CTN, de fato preveem como base de cálculo do ITBI o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o que dispõe o artigo 7º da Lei nº 11.154, de 1991, do município de São Paulo, o qual tomaremos como exemplo neste texto:

“Art. 7º Para fins de lançamento do Imposto, a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado. (...)”

Apesar de formalmente considerarem como base de cálculo do imposto o valor venal dos bens transmitidos, em consonância com o CTN, a legislação municipal não se limita a aceitar como tal o valor da transação, estabelecendo a divulgação de certos valores fixos a título de valor venal, os chamados “Valores Venais de Referência”, os quais usualmente são tomados como valor mínimo para fim de tributação. Em São Paulo, a utilização desses valores de referência está prevista no artigo 7º-A da mesma Lei nº 11.154:

“Art. 7º A - A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.”

Conforme regulamentado pela própria Municipalidade, os Valores Venais de Referência têm presunção relativa, e podem ser afastados em algumas hipóteses. No entanto, apesar de poderem ser afastados em algumas situações, eles costumam prevalecer como valor mínimo tributável para fim de incidência do ITBI.

Ocorre, porém, que a aplicação do Valor Venal de Referência pelas Municipalidades passou a ser questionada judicialmente pelos contribuintes do imposto, por entenderem que não se tratava de grandeza apta à adequada mensuração do fato gerador do ITBI, tendo sido proferidas, pelo Poder Judiciário, inúmeras decisões acatando o pedido formulado pelos administrados.

Acerca do tema, recentemente, em julgamento proferido em sede de recurso especial repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou o entendimento de que nas operações de compra e venda a base de cálculo do ITBI deve ser

o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não cabendo a utilização, como valor mínimo, da base de cálculo do IPTU ou de valores previamente estabelecidos pelas Municipalidades de forma unilateral, podendo, no entanto, o valor da transação declarado pelo contribuinte ser afastado pelo fisco mediante processo administrativo próprio.

Ora, em muitos casos, uma vez judicialmente afastado o Valor Venal de Referência, ao invés de considerarem o valor da transação como valor venal para fim de incidência do ITBI, os Municípios passaram a realizar a apuração de uma nova base de cálculo para o imposto mediante arbitramento, conforme avaliações e pesquisas levadas a cabo acerca do suposto valor de mercado do bem alienado, sem, contudo, observar os ditames do artigo 148 do Código Tributário Nacional, como seria necessário.

HIPÓTESES VÁLIDAS PARA O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI

No Município de São Paulo, aqui tomado como exemplo, a possibilidade de arbitramento da base de cálculo do ITBI encontra-se prevista no artigo 24 da Lei municipal n.º 11.154, nos seguintes termos:

Art. 24 - Não concordando o órgão fazendário municipal com o valor declarado do bem transmitido, ou com os esclarecimentos, declarações, documentos ou recolhimentos prestados, expedidos ou efetuados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo e aplicação das demais cominações legais.

Parágrafo Único. O contribuinte poderá oferecer avaliação contraditória ao valor arbitrado, na forma, condições e prazos regulamentares.

Apesar de a citada Lei nº 11.154 de fato permitir o arbitramento da base de cálculo do ITBI, esta autorização não pode ser entendida como amplamente aplicável, sempre que o órgão fazendário “não concorde” com o valor atribuído pelas partes ao bem transmitido. Ao contrário. A legislação municipal em questão deve ser necessariamente lida em conjunto com o artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Relembre-se que, como já exposto, a Constituição Federal determina competir ao CTN estabelecer as regras gerais acerca da base de cálculo dos diversos tributos. Sendo o arbitramento um procedimento voltado justamente para a

determinação da base de cálculo tributável, nada mais razoável que as regras particulares estabelecidas por cada Municipalidade acerca do arbitramento sejam interpretadas em conjunto com as regras gerais do CTN a respeito do assunto.

E acerca deste tema, o artigo 148 assim prevê:

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

Assim, nos termos do CTN, em relação aos tributos que tenham por base ou levem em consideração o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, somente é admissível haver arbitramento de base de cálculo quando as informações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado) sejam omissas ou não mereçam fé.

Vê-se, portanto, que o arbitramento é procedimento de exceção, a ser aplicado apenas em casos muito específicos em que haja ausência de informação ou indício de fraude. E nada mais coerente, na medida em que o arbitramento normalmente leva a um valor de mensuração apenas aproximado e presumido, o qual em geral não reflete em sua exata dimensão a grandeza do fato que se quer tributar. Por sua própria natureza, o arbitramento somente pode ser aceito de forma congruente com o sistema tributário nessas situações excepcionais em que não haja outros meios mais adequados para determinação da base de cálculo do tributo.

Com efeito, trata-se de forma subsidiária de apuração da base de cálculo tributável, a qual nunca pode ser colocada em pé de igualdade com o critério principal, centrado, no caso do ITBI, no valor de transação do bem.

Não é esse, porém, o entendimento que vem sendo adotado pelas diversas municipalidades, as quais, uma vez afastado o Valor Venal de Referência para fim de ITBI pelo Poder Judiciário, têm iniciado procedimento para arbitramento da base de cálculo do imposto, com base na legislação municipal, sempre que consideram que o valor de transação (ainda que entre partes não relacionadas) não correspondeu ao “valor de mercado” do bem, passando então a realizar pesquisas e cálculos a fim de estabelecer o montante que deveria haver sido

tributado, ainda que não existam quaisquer omissões ou indícios de irregularidade.

Ocorre, porém, que esse procedimento que vem sendo adotado pelas municipalidades é irregular, pois o valor de transação do bem para fim de incidência do ITBI somente pode ser afastado e apenas pode ser aplicado o arbitramento de base de cálculo do imposto quando se encontrem presentes os pressupostos previstos no artigo 148 transcrito anteriormente.

Com efeito, a fim de que haja o arbitramento da base de cálculo do ITBI, é necessário que a municipalidade aponte a existência de declarações, esclarecimentos ou documentos apresentados pelo sujeito passivo que tenham sido omissos ou não merecedores de fé.

Por outro lado, nas situações em que os documentos relativos ao negócio jurídico de fato refletem a transação realizada e seu respectivo preço, não havendo qualquer indício que aponte que o valor do negócio foi diverso daquele constante da referida documentação e sem que haja qualquer omissão, não é possível a realização de arbitramento, vez que ausentes os pressupostos do artigo 148 do CTN.

A simples constatação de que o imóvel poderia eventualmente haver sido negociado por valor superior ao transacionado não configura, à toda evidência, uma situação em que se possa considerar os documentos do contribuinte como não sendo merecedores de fé e não é suficiente para fundamentar um arbitramento de base de cálculo.

Apenas cabe arbitramento quando a fiscalização de fato demonstre que os documentos relativos à transação realizada se encontravam eivados de algum vício ou fraude, não refletindo adequadamente o efetivo preço do negócio.

Do contrário, nas hipóteses em que houve uma efetiva negociação por valor tido pela municipalidade como inferior ao de mercado, porém sem haver qualquer indício de fraude, não é possível aplicar o arbitramento, por ausência dos pressupostos jurídicos do artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, para esses casos em que não há qualquer dolo, fraude ou simulação e em que os documentos pertinentes de fato refletem adequadamente o negócio jurídico firmado em seus exatos, não é possível considerar ter havido qualquer omissão ou declaração inverídica (ou seja, não merecedora de fé) por parte do contribuinte, únicas hipóteses em que o artigo 148 do CTN autoriza o arbitramento.

Nesse contexto, vale também mencionar que, a rigor, o valor de transação de um bem imóvel em negócios realizados entre partes não relacionadas de fato deve ser tido como seu “valor de mercado” (a menos que exista indício de

dolo ou fraude). Isso porque imóveis são bens não fungíveis, sendo impossível estabelecer o exato valor pelo qual essa espécie de bem supostamente deveria ou poderia haver sido alienado.

Em relação aos bens fungíveis (como, por exemplo, as chamadas *commodities* agrícolas ou não, tais como aço, café, grãos etc.), em que há de fato um mercado de negociação e um volume considerável de transações envolvendo ativos da mesma natureza e com as mesmas características, facilmente substituíveis por itens equivalentes, é viável apurar um valor de mercado “objetivo” e compará-lo com o valor de determinada transação, sendo possível verificar se a transação foi feita ou não a valor de mercado (“objetivo”).

Porém, imóveis são bens infungíveis, únicos, com características e especificidades que não os tornam passíveis de substituição. Assim, esse aspecto por si só faz com que não exista um “valor de mercado” absoluto ou objetivo, passível de determinação pelo fisco, para fim de comparação com o valor de transação utilizado pelas partes. Afinal, sendo cada imóvel um bem único e infungível, somente o efetivo valor de transação pode ser considerado como seu valor de mercado, sendo que a negociação de outros imóveis supostamente similares não pode ser considerada como parâmetro absoluto em vista da variação extremamente significativa que pode ocorrer em relação aos diversos bens.

A título de exemplo, pode-se mencionar que no caso de apartamentos de um mesmo edifício, ainda que todos com a mesma metragem, a simples circunstância de estar em um determinado andar, ou em uma posição que gere maior ou menor incidência de sol pode fazer com que haja oscilação significativa de preço entre as diversas unidades. Isso sem adentrar em outros aspectos como condição de conservação do bem, e outros elementos. Não há, portanto, para determinado imóvel, um “valor de mercado” absoluto ou objetivo, passível de apuração pelo fisco a partir de comparação com base em negociações de outros bens com características distintas, a ser cotejado com o valor de transação utilizado entre as partes. O valor de transação pelo qual determinado imóvel foi alienado é o efetivo e verdadeiro valor de mercado para aquele bem, sendo a única base de cálculo possível para fim de incidência do ITBI, a qual somente pode ser afastada nas hipóteses do artigo 148 do CTN.

Assim, nas situações em que não forem demonstradas pela municipalidade qualquer omissão ou informação inverídica (não merecedora de fé) que tenha sido prestada pelo sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado), deve ser rechaçada a aplicação do arbitramento.

3. Conclusão

Como mencionado na Introdução deste artigo, ainda restam inúmeras questões a serem solucionadas em relação ao ITBI. Uma delas certamente é a forma adequada de apuração da base de cálculo do imposto, e a possibilidade ou não de utilização da figura do arbitramento, de forma ampla, para determinação do valor venal a ser tributado.

Adotamos o entendimento de que, apesar de possível em algumas circunstâncias, o arbitramento somente é cabível quando presentes os requisitos do artigo 148 do CTN. Ainda que a legislação municipal autorize o arbitramento como forma de apuração da base de cálculo do ITBI, tal legislação deve ser sempre e necessariamente interpretada em conjunto com o citado artigo 148.

Portanto, somente pode haver arbitramento nas situações em que não mereçam fé ou forem omissos os documentos ou informações prestados pelo sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado).

Não estando presentes essas hipóteses, a determinação da base de cálculo do ITBI não pode ser feita mediante arbitramento, devendo obrigatoriamente ser utilizado, para fim de incidência tributária, o valor de transmissão do bem, o qual de fato é a medida mais adequada para mensuração e dimensionamento do fato gerador tributável previsto na Constituição Federal.

Referências

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *As bases de cálculo do IPTU e do ITBI – aproximações e distanciamentos*. Revista Nomos. UFC (Universidade Federal do Ceará) v. 41, n 1 (2021); jan/jun 2021. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/42592/197464>.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.