

Ribeiro Brazuna: Lançamentos complementares de ITBI

Já se vai mais de um ano desde que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Tema Repetitivo nº 1.113, fixou as seguintes teses:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (artigo 148 do CTN); e
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Sem prejuízo de críticas ou elogios que possam ser feitos à decisão vinculante, é preocupante observar como ela vem sendo aplicada por certos municípios, que vêm efetuando lançamentos complementares sobre fatos geradores do ITBI já apreciados pelo Poder Judiciário.

É disso que trataremos no presente texto.

O Recurso Especial nº 1.937.821-SP, no qual foi julgado o Tema nº 1.113, teve origem no Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 2243516-62.2017.8.26.0000.

No IRDR, o TJ-SP (Tribunal de Justiça de São Paulo) fixou a tese jurídica de que o ITBI deve "*ser calculado sobre o valor do negócio jurídico realizado e, se adquirido em hastas públicas, sobre o valor da arrematação ou sobre o valor venal do imóvel para fins de IPTU, aquele que for maior, afastando o valor de referência*".

Feita a leitura do acórdão estadual, constata-se que o TJ-SP: (i) considerou o valor venal arbitrado para o ITBI como uma ameaça à segurança jurídica e à legalidade tributária; (ii) autorizou o uso do valor venal do IPTU como base de cálculo do ITBI; e (iii) ao final, decidiu que, entre o valor do negócio jurídico realizado e o valor venal do IPTU, o ITBI deveria recair sobre o maior montante.

Em voto divergente, manifestou-se o inconformismo com "*utilizar o valor venal do IPTU para fins de incidência do ITBI com a discricionariedade, inclusive, de se optar por aquele que se revelar maior, ou seja, o valor venal da transação ou do IPTU*".

No entanto, reconheceu-se que, estando o município "*vinculado ao valor ajustado pelas partes*", poderia então, na forma do artigo 148, do CTN, "*utilizar o devido processo legal para determinar a base de cálculo levando em consideração o valor de mercado*", caso entenda que o valor declarado pelas partes "*não reflete a realidade*".

Fato é que, no contexto do TJ-SP, um sem-número de decisões tornaram-se definitivas, julgando ações ajuizadas por compradores de bens imóveis que pretendiam afastar o valor arbitrado para o ITBI e recolher o imposto com base no valor da transação.

Freepik



Freepik

Nessas demandas, é possível encontrar decisões determinando o pagamento do ITBI: **(i)** com base no valor de referência do IPTU, por ser este maior que o da transação; **(ii)** com base no valor da transação, por ser esse superior ao de referência do IPTU; **(iii)** sobre o valor da transação, por ser esse merecedor de fé; ou **(iv)** afastando-se os valores de referência do ITBI e do IPTU, para que o sujeito passivo utilize livremente o valor declarado na escritura.

Em muitos casos, a discussão judicial é acompanhada do depósito do tributo controvertido, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário no curso da ação e que, ao final, é convertido em renda do município e parcialmente levantado pelo contribuinte.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.937.821-SP, o STJ iniciou a sua análise a partir da modalidade de lançamento à qual ITBI e IPTU estariam sujeitos.

Considerou-se que o primeiro imposto, em razão do artigo 38, do CTN, e do núcleo material do fato gerador descrito no artigo 35, somente comportaria lançamento por declaração ou por homologação. E isto porque, ao se tratar de tributo incidente sobre um negócio jurídico que nasce de um acordo de vontades, deveria ter por base o valor venal do bem objeto desse negócio.

Sendo assim, o lançamento de ofício seria, na prática, impossível para o ITBI, *"pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido, in concreto"*.

Já o IPTU, por incidir sobre a propriedade, poderia ser lançado de ofício a partir da planta genérica aprovada pelo legislativo municipal, levando em conta aspectos mais amplos e objetivos, tais como a localização, metragem do imóvel, tipo de edificação, antiguidade da construção etc.

Dadas tais diferenças, seria impossível a vinculação da base de cálculo do ITBI com a estipulada para o IPTU, *"mesmo como piso de tributação"*.

Pelos mesmos motivos, o STJ entendeu inviável que o ITBI fosse calculado sobre um valor de referência previamente estabelecimento, pois, nesse caso, o município estaria realizando "o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, presume-se de boa-fé".

Afirmou que a adoção de um valor de referência como base de cálculo do ITBI, com inversão do ônus da prova para o contribuinte, subverteria a lógica do artigo 148, do CTN, resultando "em arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo".

Portanto, para que as regras do CTN fossem preservadas, concluiu o STJ que: (i) presume-se como valor venal aquele que tiver sido informado pelo contribuinte como praticado na transação; e (ii) a presunção pode ser afastada mediante a aplicação do artigo 148, isto é, "desde que **instaurado o procedimento administrativo próprio**, em que deverá apurar todas **as peculiaridades do imóvel** (benfeitorias, estado de conservação, etc.) e as **condições que impactaram no caráter volitivo do negócio realizado**, **assegurados os postulados da ampla defesa e do contraditório** que possibilitem ao contribuinte justificar o valor declarado" (g.n.).

Desde o julgamento do Tema nº 1.113, então, alguns municípios vêm efetuando lançamentos complementares de ITBI sobre transações cuja tributação foi discutida perante o Judiciário, com decisão transitada em julgado, o que, na maioria dos casos, afronta a garantia do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição, e os artigos 337, inciso VII, § 4º, e 502 e seguintes, do CPC. E isto mesmo à luz dos temas nº 881 e 885, do STF^[1].

A medida mostra-se também incompatível com o artigo 148, cuja aplicação o STJ quis preservar, dentro do contexto para o qual o lançamento por arbitramento foi previsto no CTN. Ademais, não raro, esses lançamentos complementares também afrontam o artigo 149, especialmente à regra do seu parágrafo único, combinada com o artigo 156, inciso VI.

Quanto à coisa julgada, lembre-se que, quando procura o Judiciário para tratar do tema ora discutido, o contribuinte busca normalmente resolver uma incerteza jurídica objetiva, conforme os artigos 19, inciso I, e 20, do CPC: afinal, qual é a base de cálculo a ser utilizada para determinar o *quantum debeatur* da obrigação tributária? O valor de referência do ITBI, o do IPTU ou o valor efetivo da transação?

Pode buscar o tribunal, ainda, apenas para se proteger da imposição tributária baseada em qualquer um desses valores de referência, assegurando o livre exercício do seu direito a apurar e recolher o imposto com base no valor declarado na escritura de transmissão do imóvel.

Quando o sujeito passivo tiver procurado o Judiciário para resolver a incerteza sobre o *quantum debeatur*, obtendo decisão final a esse respeito, esse julgamento não poderá ser descumprido, nem tampouco relativizado à luz do Tema nº 1.113/STJ. E isso será ainda mais verdadeiro se a ação tiver sido garantida por depósito do tributo controvertido, cuja conversão em renda do município é fator de extinção do crédito tributário, na forma do artigo 156, inciso VI, do CTN.

Nessa situação, não há a menor possibilidade de revisão posterior do lançamento, seja na forma do artigo 148, seja na do artigo 149, pois, conforme o parágrafo único desse segundo dispositivo, "*a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*".

Resolvida a incerteza jurídica quanto ao valor da obrigação tributária, será essa a declaração judicial que transitará em julgado e que constituirá a coisa julgada, lembrando-se que, conforme o artigo 504, do CPC, não fazem coisa julgada: **(i)** os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e **(ii)** a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Decidida a lide, os efeitos da imutabilidade da coisa julgada implicam que nenhum juiz decidirá novamente as questões já julgadas na lide, salvo se se tratar de relação jurídica de trato continuado^[2], ou nos demais casos previstos em lei, notadamente no artigo 966, do CPC.

Será impossível haver nova discussão sobre a mesma obrigação tributária e, conseqüentemente, lançamento complementar, se a anterior decisão judicial houver determinado o pagamento do ITBI com base no valor: **(i)** de referência do IPTU, por ser este maior do que o da transação; **(ii)** da transação, por ser esse superior ao valor de referência do IPTU; ou **(iii)** da transação, por se ter evidenciado ser esse merecedor de fé.

Além do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição, e das regras dos artigos 337, inc. VII, § 4º, e 502 e seguintes, do CPC, a revisão do lançamento nessas hipóteses é impossível porque:

(i) se decidido pelo recolhimento do ITBI sobre o valor de referência do IPTU, por ser este maior do que o da transação, o lançamento já terá sido realizado com um valor arbitrado unilateralmente pelo município e merecedor de fé, segundo a própria decisão transitada em julgado. Assim, não se amoldará à hipótese do artigo 148, do CTN, nem à situação tratada no tema nº 1.113;

(ii) quando se tiver decidido pelo pagamento sobre o valor da transação, por ser esse superior ao de referência do IPTU, estará o Judiciário recalibrando a base arbitrada unilateralmente pelo município, atribuindo-lhe a mesma confiabilidade que impossibilitaria o arbitramento naquela primeira situação. A coisa julgada também impedirá a revisão do lançamento, independentemente dos motivos e da verdade dos fatos envolvidos, conforme artigo 504, do CPC; e

(iii) se o *quantum debeatur* for declarado pelo Judiciário como devido sobre o valor da transação, por se ter evidenciado ser esse merecedor de fé, com ainda mais razão não haverá espaço para a revisão pelos artigos 148 e 149, do CTN. Nessa situação, também se aplicará a causa de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156, inciso X, do CTN.

A única hipótese para a qual se mostraria aceitável a revisão do lançamento, mediante aplicação do Tema nº 1.113, seria aquela em que a decisão judicial anterior, transitada em julgado, tiver apenas e tão somente afastado a imposição dos valores de referência do ITBI e do IPTU, permitindo que o sujeito passivo utilize livremente o valor declarado na escritura como base de cálculo para o recolhimento do tributo.

Nessa situação, verificável em decisões de caráter estritamente mandamental e com conteúdo declaratório negativo limitado a afastar o uso daqueles valores de referência, o sujeito passivo terá então garantido, pelo Judiciário, apenas o seu direito de realizar o lançamento do ITBI por homologação,

constituindo o crédito tributário com base na informação que ele próprio fornecerá à autoridade tributária, por sua conta e risco.

Ao assim fazer, o sujeito passivo assumirá o ônus de suportar a revisão do lançamento, a autoridade fiscal venha a entender que: **(i)** está comprovada a omissão ou a inexatidão de que trata o artigo 149, inciso V, do CTN; ou **(ii)** são omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, conforme artigo 148.

Novamente, porém, vale lembrar do impeditivo do artigo 149, parágrafo único, combinado com o artigo 156, inciso VI, do CTN: caso tenha havido a garantia do débito por depósito integral da dívida, com a sua conversão em renda ao final da lide, de modo algum será possível a rediscussão do lançamento e tampouco o lançamento complementar.

Afinal, mesmo na hipótese residual em que a ação não tiver sido proposta com objeto declaratório, propriamente dito, a aceitação da garantia para fins do artigo 151, inciso II, do CTN: **(i)** implicará o reconhecimento de que ela corresponde ao "montante integral" do débito, assim se reconhecendo o *quantum debeatur* da obrigação tributária; e **(ii)** transformará a resolução da lide, com conversão do depósito em renda, em causa definitiva de extinção do crédito tributário, conforme artigo 156, inciso VI, do CTN.

Não custa recordar que, na limitada hipótese em que o lançamento realizado pelo contribuinte puder ser revisto, haverá de se observar o *due process* do artigo 148, do CTN, o que requer, conforme decidido no Tema nº 1.113, que seja "**instaurado o procedimento administrativo próprio**, em que deverá apurar todas as **peculiaridades do imóvel** (benfeitorias, estado de conservação, etc.) e as **condições que impactaram no caráter volitivo do negócio** realizado, **assegurados os postulados da ampla defesa e do contraditório** que possibilitem ao contribuinte justificar o valor declarado" (g.n.).

Por isso, competirá à autoridade fiscal: **(i)** demonstrar, mediante o exame das "**condições que impactaram no caráter volitivo do negócio**", que o valor da transação não é merecedor de fé; **(ii)** identificar as particularidades do negócio pela ótica das partes envolvidas; **(iii)** examinar as peculiaridades do imóvel, comparando-o a bens que apresentem as mesmas características; e **(iv)** não arbitrar o valor com base em critérios apenas objetivos, relacionados à localização e ao tamanho do imóvel, pois esses já são os elementos levados em conta nas tabelas de referência do ITBI e do IPTU, afastadas pelo Tema nº 1.113.

Em conclusão:

(i) não pode haver lançamento complementar do ITBI quando o *quantum debeatur* da respectiva obrigação tributária houver sido solucionado em ação judicial anterior, com decisão transitada em julgado, pois, além dos impeditivos do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição, e dos artigos 337, inciso VII, § 4º, e 502 e seguintes, do CPC, o pagamento do ITBI terá sido realizado sobre uma base declarada como merecedora de fé pelo Judiciário;



(ii) excepcionalmente, o lançamento complementar poderá ocorrer se a decisão transitada tiver apenas afastado a imposição do ITBI com base nos valores de referência do IPTU e do ITBI, deixando o sujeito passivo livre para efetuar o lançamento por homologação, declarando o valor da transação por sua conta e risco;

(iii) nesse caso, a autoridade administrativa deverá "*instaurar do procedimento administrativo próprio*" do artigo 148, do CTN, atenta às particularidades objetivas e subjetivas da situação, conforme orientado no Tema nº 1.113; e

(iv) a revisão será impossível, no entanto, se a ação anterior tiver se encerrado com a conversão de depósito judicial em renda do Município, tendo em vista o artigo 156, inciso VI, do CTN, e o impedimento do artigo 149, parágrafo único.

[1] Afinal, em causas envolvendo o ITBI, o STF deixou bastante clara a impossibilidade de relativização ou revisão da coisa julgada.

[2] O que não é o caso, conforme temas nºs 881 e 885/STF.