

**Artigo:** A ilegalidade da cobrança de ITBI sobre negócios jurídicos imobiliários não previstos em lei e o impacto no mercado imobiliário – Case Pelotas/RS.

O presente artigo tem como objetivo tratar da cobrança do *Imposto de Transmissão de Bens Imóveis* (“ITBI”) em negócios jurídicos imobiliários sobre os quais não há previsão legal de incidência e, especialmente, por questões intimamente geográficas, da ilegalidade da cobrança do ITBI da forma como realizado pelo Município de Pelotas/RS.

Diga-se especialmente, pois a cobrança ilegal do ITBI sobre determinadas operações imobiliárias não é uma realidade isolada do município de Pelotas/RS, mas sim uma prática bastante utilizada por inúmeros Municípios da Federação, impactando o mercado imobiliário e estimulando “contratos de gaveta”, ou seja, contratos que ficam à margem do competente Registro de Imóveis e, portanto, não gozam da devida proteção legal, muito provavelmente pela imposição ilegal do pagamento do ITBI, especialmente a promessa de venda e compra.

Para melhor entender o *modus operandi* do Município de Pelotas/RS, é importante esclarecer que o imposto sobre transmissões de bens imóveis esta previsto na Constituição Federal do Brasil, especificamente no artigo 156, II<sup>1</sup>, como sendo de competência municipal, incidente 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.**

Resumindo, os Municípios não estão autorizados a instituir ITBI sobre a **constituição** de direitos reais, na medida em que o dispositivo constitucional delimita a competência para a instituição do imposto sobre a **transmissão** onerosa e por ato entre vivos de bens imóveis e de direitos reais, bem como sobre a **cessão** de direitos a sua aquisição.

Analisando a regra constitucional, resta claro que o fato gerador da incidência do ITBI é a (i) **transmissão da propriedade de bem imóvel por ato oneroso**, como ocorre na dação em pagamento, permuta e compra e venda, inclusive quando por instrumento particular nas hipóteses legalmente permitidas, à exemplo da compra e venda de imóvel de valor inferior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente<sup>2</sup> e a alienação fiduciária de bem imóvel em garantia<sup>3</sup>; (ii) a

<sup>1</sup> 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;

<sup>2</sup> Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

<sup>3</sup> Art. 38. Os atos e contratos referidos nesta Lei ou resultantes da sua aplicação, mesmo aqueles que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis, poderão ser celebrados por escritura pública ou por instrumento particular com efeitos de escritura pública.

**transmissão de direitos reais sobre imóveis**, pela qual se transfere um direito que já é preexistente, como exemplo, pode-se mencionar a hipótese da transmissão do direito de superfície; e, (iii) a **cessão de direitos à aquisição de bens imóveis e a aquisição de direitos reais sobre imóveis**, como por exemplo a cessão da promessa de compra e venda, desde que presentes os requisitos legais para a incidência.

Ocorre que, os conceitos trazidos pela Constituição Federal, embora tratando de matéria tributária, são conceitos de direito civil e, inclusive por força de disposição expressa do Código Tributário Nacional, especificamente o artigo 110<sup>4</sup>, não podem ser alterados por lei tributária, a qual deve considerá-los na sua exatidão.

Dessa forma, na aplicação da lei tributária, relativa a incidência do ITBI é obrigatório que esta respeite o rol de direitos reais estabelecidos na legislação civil, assim como também se aproprie da definição de que **só se constitui ou se transmite direito real sobre imóveis a partir do efetivo registro dos mesmos no Cartório de Registro de Imóveis competente**, conforme expressamente estabelece o artigo 1.227 do Código Civil<sup>5</sup>, sendo o **registro** a forma de aquisição de direitos reais.

Ocorre que – por descuido (ou má-fé) – a legislação do Município de Pelotas/RS, notadamente o artigo 1º da Lei Municipal nº 6.202/15<sup>6</sup>, ao regulamentar o art. 156, II da Constituição Federal,

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

<sup>6</sup> Art. 1º O Imposto sobre Transmissão "Inter vivos" de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos - ITBI tem como fato gerador:

I - a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, em consequência de:

- a) compra e venda pura ou com cláusulas especiais;
- b) arrematação, quando do registro da respectiva carta no cartório de registro de imóveis.
- c) adjudicação, ou remição,
- d) instituição e extinção do usufruto;
- e) mandato em causa própria e seus substabelecimentos, quando o instrumento contiver os requisitos essenciais à compra e venda;
- f) permuta ou dação em pagamento;
- g) o excesso em bens imóveis sobre o valor do quinhão da meação, partilhado ou adjudicado nas separações judiciais a cada um dos cônjuges, independente de outros valores partilhados ou adjudicados, ou ainda dívida do casal;
- h) a diferença entre o valor da quota-parte material recebido por um ou mais condôminos, na divisão para extinção de condomínio, e o valor de sua quota-parte ideal;
- i) o excesso em bens imóveis sobre o valor do quinhão hereditário ou de meação, partilhado ou adjudicado a herdeiro ou meeiro;

ampliou, numa redação imprópria e subjetiva, o rol de fatos geradores do ITBI, como sendo (I) a transmissão da propriedade de bem imóvel por ato oneroso; (II) a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos às transmissões previstas no inciso anterior; (III) a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, como definidos na lei civil; (IV) a desincorporação dos bens ou direitos transmitidos à pessoa jurídica em realização de capital, quando o imóvel recebido seja diverso daquele incorporado pela pessoa; e, (V) a transmissão, por qualquer ato judicial ou extrajudicial, de bens imóveis ou dos direitos reais respectivos, exceto os direitos reais de garantia.

Aliás, sugere-se a má-fé, sob o fundamento de que Pelotas, ao recepcionar a regra constitucional e regulamentar a cobrança do imposto sobre transmissão de bens imóveis, na atribuição de sua competência constitucional, o fez mediante a publicação da Lei n. 3190/89, que, ao tratar da incidência do ITBI em seu artigo 1<sup>o</sup>, limitou-se a transcrever o disposto no artigo 35 do Código Tributário Nacional – com a ressalva de que após a Constituição Federal de 1988 a competência para

---

j) incorporação de bens imóveis e direitos a eles relativos, ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, quando esta tiver como atividade preponderante a compra e venda, a locação e o arrendamento mercantil de bens imóveis, nos seguintes termos:

1. Considera-se caracterizada a atividade preponderante quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição, decorrer das transmissões mencionadas neste artigo.

2. Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de dois anos antes dela, apurar-se-á a atividade preponderante levando-se em conta os três primeiros anos seguintes ao da aquisição.

3. A pessoa jurídica mencionada nesta alínea deverá apresentar à Fiscalização da Receita Municipal, demonstrativo de sua receita operacional, no prazo de sessenta (60) dias, contados do primeiro dia útil subsequente ao do término do período que serviu de base para a apuração da preponderância.

4. Verificada a preponderância ou não apresentada a documentação prevista no item 3., tornar-se-á devido o imposto atualizado na forma prevista em Lei.

II - a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos às transmissões previstas no inciso anterior;

III - a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, como definidos na lei civil;

IV - a desincorporação dos bens ou direitos transmitidos à pessoa jurídica em realização de capital, quando o imóvel recebido seja diverso daquele incorporado pela pessoa;

V - a transmissão, por qualquer ato judicial ou extrajudicial, de bens imóveis ou dos direitos reais respectivos, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1<sup>o</sup> O recolhimento do imposto na forma do inciso V deste artigo dispensa novo recolhimento por ocasião do cumprimento definitivo da respectiva promessa.

§ 2<sup>o</sup> Na retrovenda e na retrocessão, não é devido o imposto na volta do bem ao domínio do alienante, não sendo restituível o imposto já pago.

<sup>7</sup> Art. 1<sup>o</sup> O imposto sobre a transmissão "inter vivos" de bens/imóveis e direitos a eles relativos como fato gerador:

I - a transmissão "inter vivos", por ato oneroso, da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física como definidos na Lei civil;

II - a transmissão "inter vivos", por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a acessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

instituir o ITBI era dos Municípios e não mais dos Estados – , mas estabelecendo expressamente no artigo 3º, de forma clara e objetiva, as hipóteses de não incidência.

De 1989 a 2015, passando pela Lei nº 5.149/05, não foram propostas alterações significativas nas hipóteses de incidência do ITBI, mantendo-se a estrutura do que previa o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal e permanecendo a dispor de forma objetiva fatos que não ensejariam a incidência do ITBI.

A “guinada” ocorre com a publicação da Lei Municipal nº 6.202/15, em vigor atualmente, na qual houve uma sutil alteração, mas sensível àqueles que operam no mercado imobiliário, pois foram mantidas as hipóteses de incidência, ainda que numa redação atécnica – que supõe o interesse em ampliar o raio de incidência da norma –, mas retiradas as hipóteses de não incidência.

Por óbvio que a legislação municipal não necessitaria trazer expressamente as hipóteses de não incidência, pois a não incidência se daria por exclusão das hipóteses de incidência, com base no princípio da legalidade<sup>9</sup>, mas é igualmente óbvio que, por se tratar de matéria complexa e multidisciplinar, pois envolve conceitos de direito civil, a norma expressa, clara e objetiva trazia segurança aos servidores públicos municipais e aos tabelionatos e registros de imóveis na aplicação

---

<sup>8</sup> Art. 3º O imposto não incide:

I - na transmissão do domínio direito ou da nua-propriedade, exceto no caso do artigo 15;

II - na extinção do usufruto, pela consolidação na pessoa nu-proprietário, quando instituidor;

III - na transmissão ao alienante anterior, em razão do desfazimento da alienação condicional ou com pacto comissório, pelo não cumprimento da condição ou pela falta de pagamento do preço;

IV - na retrovenda e na volta dos bens do domínio do alienante, em razão de compra e venda com pacto de melhor comprador;

V - no usucapião;

VI - na extinção de condomínio, sobre o valor que não exceder ao da quota-parte de cada condômino;

VII - na transmissão de direitos possessórios;

VIII - nas promessas de compra e venda de permuta;

IX - Na compra de imóvel por entidade Assistencial, sem fins lucrativos, para uso próprio de suas finalidades sociais.

(Redação acrescida pela Lei nº [3384/1991](#))

IX - nas permutas realizadas pelo Município. (Redação acrescida pela Lei nº [3554/1992](#))

Parágrafo Único - Não se inclui na isenção do início IX, a entidade que possuir imóveis locados a terceiros, ou não se destinem ao fim específico das mesmas. (Redação acrescida pela Lei nº [3384/1991](#))

<sup>9</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

da lei, já que responsáveis funcionais<sup>10</sup> e pessoais<sup>11</sup>, sendo que, na dúvida, acaba-se por se sujeitar a tributação atos que efetivamente não são considerados como fatos geradores do imposto.

Feito este parêntese cuja interpretação histórica remete a “intenção” da legislação municipal que rege a cobrança do ITBI, mas considerando que o presente artigo tem como objeto os negócios jurídicos ordinários do mercado imobiliário e a consequente incidência ou não do ITBI, o estudo se remeterá apenas ao **registro**, nos termos do art. 1.227 do Código Civil e, portanto, não se objetiva aqui tratar de outras formas de aquisição como por exemplo a desincorporação, a usucapião e a sucessão hereditária.

Neste espeque, o estudo se aterá nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do artigo 1º da Lei Municipal nº 6.202/15, sobre os quais passa-se a comentar:

O inciso I do artigo 1º da legislação municipal não traz maiores dificuldades, pois transcreve a norma constitucional e infraconstitucional ao estabelecer que incide o ITBI na *transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, como definido na lei civil.*

Considerando que a norma tributária não pode afastar os conceitos de direito civil, nos termos acima já esclarecidos, a transmissão da propriedade imobiliária só ocorre com o respectivo registro do título translativo no competente Registro de Imóveis, de acordo com o que prevê o artigo 1.227 combinado artigo 1.245<sup>12</sup> ambos do Código Civil. Dessa forma, em relação à transmissão da propriedade, que pode vir a ser por instrumentos públicos de compra e venda (ou particulares quando permitido por lei), dação em pagamento ou permuta, há incidência do ITBI, mas, como veremos mais adiante, somente quando houver o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

---

<sup>10</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>11</sup> Art. 22. Os notários e oficiais de registro são civilmente responsáveis por todos os prejuízos que causarem a terceiros, por culpa ou dolo, pessoalmente, pelos substitutos que designarem ou escreventes que autorizarem, assegurado o direito de regresso. [\(Redação dada pela Lei nº 13.286, de 2016\).](#)

Parágrafo único. Prescreve em três anos a pretensão de reparação civil, contado o prazo da data de lavratura do ato registral ou notarial.

<sup>12</sup> Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Indo adiante, para fins de desenvolvimento de raciocínio, importante permanecer no campo da **transmissão**, passando a analisar, por questão de ordem constitucional inclusive, o disposto no inciso III do artigo 1º da Lei Municipal nº 6.202/15, antes de adentrar na **cessão** de direitos.

No inciso III do artigo 1º da Lei nº 6.202/15 se estabelece como fato gerador para incidência do ITBI na **transmissão** "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, como definidos na lei civil.

Como já visto, os direitos reais estão arrolados no artigo 1.225 do Código Civil, os quais somente são constituídos ou **transmitidos**, nos termos do artigo 1.227 do mesmo *codex*, desde que devidamente registrados no Registro de Imóveis competente.

Portanto, considerando que tanto a Constituição Federal, quanto o Código Tributário Nacional e a legislação municipal, se referem à **transmissão** como fato gerador do ITBI, por óbvio que somente haverá a incidência do imposto quando do registro de título apto à transmissão de direitos reais constituídos, como por exemplo a transmissão do direito de superfície ou do direito de laje.

Ocorre que, é com base neste artigo da lei municipal que o Município de Pelotas/RS, assim como diversos entes municipais da federação, fundamenta a incidência do ITBI sobre a promessa de compra e venda, entendendo, de forma equivocada, que se trata de transmissão de direito real.

No entanto, não pode haver exigência de ITBI sobre a promessa de compra e venda de imóvel, mesmo mediante seu respectivo registro junto ao Registro de Imóveis e mesmo não havendo cláusula de arrependimento, pois não há **transmissão** de direitos reais sobre imóveis, mas sim a **constituição** de um direito real de aquisição, que se deu mediante o registro da promessa de compra e venda, sem direito de arrependimento, no Registro de Imóveis, tema inclusive sedimentado no Supremo tribunal Federal<sup>13</sup>.

Somente haveria a incidência do ITBI no caso de **cessão** desse direito real já constituído, ou seja, por exemplo, a cessão de uma promessa de compra e venda registrada e desde que esta cessão observe os demais requisitos que abaixo serão esclarecidos.

Talvez a cobrança do ITBI sobre a promessa de compra e venda – cuja equiparação por natureza se estende à promessa de dação em pagamento e a promessa de permuta – seja a mais nociva incidência ilegal do ITBI, pois o lançamento tributário acaba por trazer como consequência a insegurança jurídica das partes envolvidas, já que não encaminham ao registro seus títulos em face do apelo financeiro que incidência, indevida, do ITBI passa a gerar, culminando, portanto, a não gozar da

---

<sup>13</sup> o STF assentou que os contratos de promessa não constituem fato gerador para a incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis. [RE 666.096 AgR, voto da rel. min. Cármen Lúcia, j. 30-10-2012, 2ª T, DJE de 21-11-2012.] = AI 782.703 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 8-10-2013, 1ª T, DJE de 25-11-2013



constituição do direito real de aquisição e, por consequência, do direito de seqüela, da oposição à terceiros e da publicidade do ato na matrícula do imóvel.

Outra situação impactada pela cobrança do ITBI é a incidência sobre a promessa de dação em pagamento, usualmente utilizada pelo mercado imobiliário, quando da conversão da permuta em compra e venda, em respeito a IN 107/88<sup>14</sup>, que igualmente impacta negativamente no desenvolvimento da permuta, quando realizada sobre esta estrutura jurídica.

Já o inciso II do artigo 1º da Lei Municipal nº 6.202/15 estabelece a incidência do ITBI na *cessão, por ato oneroso, de direitos relativos às transmissões previstas no inciso anterior*, sendo este o artigo sobre o qual a técnica legislativa vai de encontro a técnica jurídica – como aliás é de praxe na construção normativa nacional –, permanecendo aqui a dúvida se a atecnia foi por equívoco ou proposital.

Ora, o artigo 156, inciso II, parte final, da Constituição Federal, é o dispositivo através do qual o ente municipal institui e autoriza a cobrança do ITBI sobre a cessão de direitos à aquisição de bem imóvel e sobre a cessão de direitos à aquisição de direitos reais sobre imóveis, ou seja, traduzindo para a prática do mercado, sobre a cessão de um direito real já constituído e as cessões que desta sejam subsequentes ou sucessivas, pois pretendia o legislador não as deixar à margem do campo impositivo da norma, inclusive conforme muito bem referiu a doutrina de Aires Fernandino Barreto<sup>15</sup>.

Ocorre que, para que haja a incidência do ITBI sobre a **cessão** de direitos é necessário que o direito real esteja constituído, ou seja, por exemplo, que tanto, a promessa de compra e venda e a respectiva cessão estejam devidamente registradas no Registro de Imóveis competente, pois caso contrario, o que se tem nada mais é do que a **cessão** de um direito pessoal e obrigacional que, embora goze de proteção legal – como por exemplo o direito de adjudicação compulsória –, somente transmitirá

---

<sup>14</sup> 4. Normas aplicáveis

4.1 São aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, todos os procedimentos e normas constantes das Seções I e II desta instrução normativa, desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

- a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;
- b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

4.1.1. A não observância das condições cumulativas aqui estipuladas sujeitará o promitente da dação à apuração dos resultados da operação tomando-se por base, para determinação do preço de alienação dos bens permutados, o valor de mercado tal como previsto no subitem 1.2, ou, na ausência de laudo de avaliação, o valor que vier a ser arbitrado pela autoridade fiscal. Nesta hipótese, a apuração do resultado da operação reporta-se ao ano-base ou período-base em que esta tiver ocorrido, sujeitando-se o promitente da dação ao recolhimento do imposto de renda sobre o lucro da compra e venda como tributo postergado.

<sup>15</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*, Ed. Saraiva, São Paulo, 2009, p. 337

direitos reais e gozará de efeitos perante terceiros, quando vier a ser registrado no Registro de Imóveis competente.

Portanto, trazendo a problemática para a rotina do mercado imobiliário, somente é possível a incidência do ITBI sobre a cessão de direitos quando a promessa de compra e venda (promessa de dação ou de permuta) de bem imóvel não tenha cláusula de arrependimento, estando dito contrato registrado no respectivo Registro de Imóveis e sendo o instrumento de cessão de direitos também levado ao registro, quando daí haverá a cessão do direito real do promitente comprador à aquisição do imóvel e a incidência do referido imposto.

Concluindo, não incide ITBI sobre o instrumento de cessão (seja ele público ou particular), não registrado, de contrato preliminar de promessa de compra e venda (ou promessa de permuta ou promessa de dação em pagamento), registrado ou não, consistindo o fato gerador do ITBI somente a cessão de direitos de promessa de compra e venda registrada e desde que o instrumento de cessão seja efetivamente encaminhado a registro no Registro de Imóveis.

Inclusive, recentemente foi obtido um importante precedente na Comarca de Pelotas/RS, em mandado de segurança impetrado por uma empresa cujo objeto social é a incorporação e compra e venda de imóveis, a qual conseguiu, liminarmente, **autorização judicial para a lavratura e registro de escritura de dação em pagamento, na qual eram mencionadas documentos anteriores de promessa de dação em pagamento e cessão de direitos desta**, sem que fosse necessário o pagamento do ITBI – ilegalmente aferido pelo fisco municipal sobre estes documentos preliminares e obrigacionais – , sendo efetivamente pago o ITBI apenas sobre a dação em pagamento, que efetivamente transmitiu direito real de propriedade<sup>16</sup>.

Ou seja, ainda que em sede liminar, entendeu-se que não constituiu fato gerador para a incidência do ITBI a promessa de dação em pagamento, seja ela registrada ou não, pois não transmite direito real, apenas havendo a constituição deste quando do registro da mesma no Registro de Imóveis; e, da mesma forma, entendeu, com igual assertividade, que não há incidência do ITBI sobre a cessão de direitos (não registrada) de uma promessa de dação em pagamento, já que esta não está cedendo direito apto à transmissão da propriedade, bem como não está cedendo direito apto a transferir direitos reais de aquisição, pois ausente os devidos registros no Registro de Imóveis competente.

Conforme esclarecido acima, a identificação do fato gerador para incidência do ITBI prescinde de conhecimentos multidisciplinares, não sendo unicamente suficiente a técnica tributária, já que os conceitos trazidos pela Constituição Federal são de natureza civilista, especialmente aqueles relativos aos direitos reais e, portanto, é de se entender as confusões na aplicabilidade da legislação municipal, sendo que a norma anterior, que trazia expressamente os atos que não ensejavam a incidência do

---

<sup>16</sup> Processo: 5007711-45.2020.8.21.0022. Juízo da 6ª Vara Cível (Especializada em Fazenda Pública) da Comarca de Pelotas.



imposto, servia de guia do técnico tributário municipal e trazia, por consequência, mais segurança jurídica, não só a estes, mas também aos Tabeliães, Registradores e à sociedade em geral.

Alias, outro ponto que merece destaque, intimamente vinculado as definições de direito civil trazidas pela norma tributaria, e que causa impacto na atividade imobiliária, diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador do ITBI, que, embora esteja praticamente pacificado na doutrina<sup>17</sup> e na jurisprudência dos nossos tribunais superiores<sup>18</sup> há bastante tempo, como sendo no momento do registro do título, ainda assim, é possível identificar na legislação de alguns Municípios, inclusive a de Pelotas/RS (art. 19, I da Lei 6.202/15<sup>19</sup>), a previsão de que o ITBI seria devido em momento anterior àquele do registro do título.

Ainda que os Municípios procurem sustentar que a cobrança do ITBI poderia ocorrer em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador o fazendo com base no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, na verdade o referido dispositivo prevê que 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”.

No entanto, o referido artigo da Constituição Federal não traz essa conclusão, mas sim autoriza a chamada **substituição tributária** para frente ou progressiva, técnica utilizada no caso do ICMS, em que se atribui a um determinado integrante da cadeia de fornecimento a responsabilidade pelo pagamento do ICMS que incidirá em toda a cadeia, futuramente.

Ocorre que, na sistemática autorizada pelo artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, um determinado

---

<sup>17</sup> BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 4. ed. Belém: CEJUP – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995. v. 2. p. 339; OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Impostos municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina

<sup>18</sup> STF: *A cobrança de ITBI [Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis] é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel.* [ARE 759.964 AgR, rel. min. Edson Fachin, j. 15-9-2015, 1ª T, DJE de 29-9-2015.] Representação de Inconstitucionalidade nº 1.121/GO; Representação nº 1.211/RJ; ARE 798.004-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, DJe de 07/05/2014; ARE 839.630-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, 1ª Turma, DJe de 17/12/2014; ARE 805.859-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, DJe de 09/03/2015; ARE 813.943-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, 2ª Turma, DJe de 23/6/2015 STJ: AgRg no REsp 1309667/RJ, STJ, 2ª Turma, Rel. Des. Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª REGIÃO), DJe 13/04/2016; REsp 771781/SP, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 29/06/2007; RMS nº 10.650/DF, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 04/09/2000.

<sup>19</sup> Art. 22 Não poderão ser lavrados, transcritos, registrados ou averbados, pelos Tabeliães, Escrivães e Oficiais de Registro de Imóveis, os atos e termos de sua competência, sem prova do pagamento do imposto devido, ou do reconhecimento de sua exoneração.

Art. 19 O imposto será pago:

I - na transmissão de bens imóveis ou na cessão de direitos reais a eles relativos, que se formalizar por escritura pública, antes da sua lavratura;

sujeito passivo passa a ser responsável pelo pagamento de um tributo cujo fato gerador irá ocorrer posteriormente **e do qual não seria ele o devedor.**

Por esse motivo, impossível pretender que o sujeito passivo realize o pagamento do tributo que será devido por ele mesmo antes da ocorrência do respectivo fato gerador, inclusive com entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal, que já afastou a aplicação do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal especificamente em casos nos quais se pretendia promover a cobrança antecipada do ITBI, em momento anterior à ocorrência do fato gerador<sup>20</sup>.

Portanto, ainda que, não restem dúvidas acerca do momento do pagamento do ITBI, que se dá quando do registro dos respectivos títulos no Registro de Imóveis competente, em Pelotas/RS, por força do artigo 22 da Lei Municipal nº 6.202/15<sup>21</sup> – cuja redação guarda semelhança com normas de outros tantos municípios –, há a impossibilidade da lavratura de títulos relativos a estas operações sem a comprovação do pagamento do ITBI respectivo, as quais são condicionadas à comprovação do pagamento do imposto, ainda que indevido!

Considerando todo arcabouço de normas previstas na Lei Municipal nº 6.202/15, dada (i) a natureza multidisciplinar dos conceitos trazidos; (ii) a atecnia na ampliação do rol estabelecido pelo Código tributário Nacional e pela Constituição Federal; (iii) a exclusão das hipóteses de não incidência; (iv) a condicionante do pagamento do tributo para a lavratura e registro de títulos aptos a transmitir ou ceder direitos; e, (v) a responsabilidade pessoal e funcional, respectivamente, dos Tabeliães/Registradores e servidores públicos municipais em fiscalizar o recolhimento de impostos e constituir o crédito tributário pelo lançamento; **geram impacto negativo na atividade do mercado imobiliário e insegurança jurídica às partes envolvidas, sendo necessário uma alteração legislativa suficiente à corrigir esses desvios, construindo uma conteúdo claro e objetivo das hipóteses de incidência, com a finalidade de auxiliar tanto o fisco municipal na aplicação da norma, quanto os particulares na contingência financeira das operações imobiliárias.**

---

<sup>20</sup> AgReg no ARE nº 805.859-RJ, STF, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe. 06/03/2015; AgReg no ARE nº 646.482-RJ, STF, Segunda Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe. 14/03/2016. Do voto proferido pelo Min. Roberto Barroso no AgReg no ARE nº 805.859-RJ, extrai-se, por pertinente, os seguintes trechos: “10. Por fim, ressalte-se que não deve ser aplicada ao caso dos autos a previsão contida no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Isso porque mencionada disposição constitucional versa, na realidade, sobre a criação de fato gerador presumido, em razão da existência de substituição tributária progressiva. 11. Trata-se de técnica na qual o contribuinte situado em etapa antecedente da cadeia econômica se torna responsável pelo recolhimento antecipado do tributo que seria devido em operação futura, apurando-o com base em valor estimado. 12. Ocorre que, no presente recurso extraordinário, não há substituição tributária progressiva, mas simples antecipação do pagamento do imposto por parte daquele que, posteriormente, seria também compelido a recolhê-lo. Nessas circunstâncias, o que se verifica, na realidade, é a modificação do momento de ocorrência do fato gerador, providência que não pode ser executada pela legislação municipal em questão.”

<sup>21</sup> Art. 22 Não poderão ser lavrados, transcritos, registrados ou averbados, pelos Tabeliães, Escrivães e Oficiais de Registro de Imóveis, os atos e termos de sua competência, sem prova do pagamento do imposto devido, ou do reconhecimento de sua exoneração.