



Evasão tributária, a Base de Cálculo do ITBI e a Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro

Tax evasion, the calculation basis of ITBI and typicity in Brazilian Tax Law

Jeferson Teodorovicz*

REFERÊNCIA

TEODOROVICZ, Jeferson. Evasão tributária, a Base de Cálculo do ITBI e a Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 43, p. 165-199, ago. 2020. DOI: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.94222>.

RESUMO

O presente estudo investiga a problemática da evasão tributária frente à determinação da base de cálculo do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), de competência municipal e distrital no Brasil, a partir de revisão bibliográfica, legislativa e jurisprudencial. O método adotado no presente trabalho aproxima-se do dedutivo, sem, porém, afastar-se de pontuações indutivas – inclusive com considerações críticas ao objeto de investigação. Particularmente, o ponto central da pesquisa refere-se à análise de medidas de combate à evasão tributária adotadas pela administração tributária municipal no que tange à simulação frente ao ITBI na legislação tributária brasileira, especialmente considerando-se alternâncias legais – e infralegais – na consideração da base de cálculo do imposto. Concluiu-se que, embora as medidas legais e infralegais adotadas para combater as práticas evasivas fiscais colaborem, se respeitados certos limites, à racionalização e à eficiência da tributação, sobretudo para averiguar a efetiva manifestação de capacidade contributiva do contribuinte, de modo geral, por outro lado, tal esforço arrecadatório não deve relativizar o respeito aos princípios basilares do Direito Tributário Brasileiro, no qual o princípio da reserva da lei em matéria tributária ou princípio da tipicidade tributária se eleva no âmbito da determinação da base de cálculo do ITBI.

PALAVRAS-CHAVE

ITBI; evasão tributária; base de cálculo; tipicidade tributária.

ABSTRACT

The present study investigates the problem of tax evasion considering the determination of the calculation basis for the Transmission of Immovable Property Tax (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI), with municipal and district jurisdiction in Brazil, based on bibliographical, legislative and jurisprudential review. The adopted method in the present research is close to the deductive one, without, however, departing from inductive scores – including critical considerations to the object of this investigation. In particular, the focus of the research is the analysis of measures to combat tax evasion adopted by the municipal tax administration regarding the simulation of ITBI in the Brazilian tax legislation, especially examining the legal and non-legal changes in the consideration of the tax calculation basis. It was concluded that, although the legal and infralegal measures adopted to combat tax evasion collaborate, if certain limits are respected, to the rationalization and efficiency of taxation, especially to verify the effective manifestation of contributory capacity, generally, on the other hand, such a tax collection effort should not relativize respect for the basic principles of Brazilian Tax Law, in which the principle of law reservation in tax matters or principle of tax typicity is raised in the scope of determination of the calculation basis of ITBI.

KEYWORDS

* Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Especialista em Gestão Contábil e Tributária pela Universidade Federal do Paraná. Advogado e Pesquisador. Professor Permanente do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. Professor Substituto da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Professor dos Cursos de Graduação em Direito dos Centros Universitários Uninter e Unidombosco, em Curitiba-Paraná.





ITBI; tax evasion; calculation basis; tax typicity.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Noções introdutórias de elisão (ou elusão) tributária, planejamento tributário e evasão tributária. 3. Noções preliminares de simulação (enquanto espécie de evasão tributária). 4. O Imposto sobre Transmissões onerosas de Bens Imóveis - ITBI (noções gerais). 5. A Base de Cálculo do ITBI e a Evasão Tributária. 6. Aspectos preliminares da problemática da definição da base de cálculo do ITBI-SP. 7. Os meandros da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. 8. A prevalência da legalidade tributária (e da tipicidade tributária) na determinação da base de cálculo do ITBI. 9. Conclusão. Referências. Dados da publicação.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo pretende apresentar breves apontamentos sobre a elisão e a evasão tributária ligadas ao imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), especialmente no que diz respeito a hipóteses de simulação ligadas à determinação da base de cálculo do mesmo imposto.

Os esforços dedicados a desmascarar situações de simulações no âmbito da legislação tributária buscam também, à luz dos direitos fundamentais, alcançar maior respeito ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte, que se materializa através da adequada verificação da riqueza tributada.

Por outro lado, o Direito Tributário Brasileiro necessita ser interpretado à luz de outros princípios relevantes, a exemplo da legalidade tributária e da tipicidade tributária, baluartes da segurança jurídica em matéria tributária, e que orientam também as práticas elisivas admitidas pelo Direito Tributário Brasileiro (TÔRRES, 2003, p. 58-67; BARRETO, 2016, p.71-106)

Assim, inicia-se o trabalho oferecendo breve análise sobre institutos fundamentais necessários para a compreensão da problemática, passando por uma análise estrutural do ITBI, para, após, refletir mais detidamente sobre a hipótese de simulação envolvendo a base de cálculo do ITBI, a prática legislativa municipal para reduzir essa evasão diante da perspectiva de violação ao princípio da tipicidade tributária ou da reserva absoluta da lei tributária na determinação da base de cálculo do ITBI por norma infralegal.

É o que se expõe a seguir.





2 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE ELISÃO (OU ELUSÃO) TRIBUTÁRIA, PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E EVASÃO TRIBUTÁRIA

Aspecto diferencial trazido pela Constituição de 1988, em relação às Constituições brasileiras anteriores, é a própria e expressa conexão entre os Direitos Fundamentais, reproduzidos no artigo 5^a da Constituição Federal, e a matéria constitucional tributária prevista nos artigos 145 e seguintes da mesma Carta Magna.

As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar previstas nesses artigos, e que se manifestam através da distribuição e da delimitação de competências tributárias, na criação de imunidades e de princípios tributários, representam bem o perfil do Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo, limitador e garantista, ainda que regulatório (formado por regras) e principiológico (formado por princípios).

Por isso, o art.145, parágrafo único da Constituição Federal consagra o princípio da capacidade contributiva aplicável na instituição de impostos pelos Entes Políticos da Federação Brasileira:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No mesmo passo, merece destaque ao artigo 150 da CRF/88:

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;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...).

O citado dispositivo, e seus incisos, representam os princípios da legalidade tributária (inc.I) e da isonomia tributária (inc.II). De certa forma, a capacidade contributiva, a legalidade tributária (fortalecida pela tipicidade tributária) e a isonomia tributária (inerentemente ligada à capacidade contributiva) se conectam de forma inexorável à possibilidade (lícita) de o contribuinte organizar-se para diminuir o encargo financeiro proporcionado pelo pagamento de tributos.





Porém, a conduta empregada pelo contribuinte para evitar ou diminuir o encargo tributário deve ser observada com atenção a determinados institutos caros ao Direito Tributário Brasileiro, em que se elevam as noções de elisão e evasão tributária.

Primeiramente, toma-se aqui a figura da evasão tributária enquanto gênero, isto é, enquanto toda ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária (DÓRIA, 1971, p 09).

Sampaio Dória, em estudo clássico sobre a distinção entre elisão e evasão fiscal, considerando a evasão fiscal ou tributária enquanto gênero, dividiu o mesmo instituto em diferentes espécies: A) *Evasão Omissiva* (intencional ou não), que, por sua vez, poderia se dissociar em: a) evasão imprópria (abstenção da incidência, transferência econômica); b) evasão por inação: b.1) intencional (sonegação, falta ou atraso de recolhimento); b.2) não intencional (ignorância do dever fiscal); B) *Evasão Comissiva*: a) ilícita (fraude, simulação ou conluio); b) lícita (evasão *stricto sensu* ou economia fiscal) (DÓRIA, 1971, p. 10 e ss).

A evasão ilícita, também denominada pelo autor como fraude em sentido genérico, que interessa ao presente estudo, conceitua-se como “(...) a ação consciente e voluntária do devedor tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo efetivamente devido” (DÓRIA, 1971, p. 20). Atinge-se, assim,

(...) o resultado econômico colimado mas, a meio caminho ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as consequências tributárias acima indicadas, afastando-se aquelas que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente vestida, deveria provocar (DÓRIA, 1971, p. 20).

Para Rubens Gomes de Sousa, em semelhante sentido, a fraude fiscal seria “(...) toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido” (SOUSA, 1971, p. 137).

No que se refere à caracterização da fraude ou evasão tributária, imprescindível é a utilização dolosa de artifícios ilícitos para fugir do pagamento do tributo devido, e que essa conduta ocorra durante ou depois da consecução do pressuposto de fato (fato gerador ou fato jurídico tributário). Note-se, portanto, que a intenção do contribuinte é essencial para a diferenciação entre fraude ou evasão tributária e elisão tributária.

Outros estudiosos, a exemplo de Brandão Machado (1988, p. 586 e ss) e Heleno Taveira Tôres (2003, p. 173-199), preferiram a expressão “elusão fiscal ou tributária”, por apresentar maior precisão terminológica à ideia de evitar ou esquivar ou fugir (TÔRRES, 2003, p.172-198). De qualquer forma, a expressão “elisão fiscal ou tributária”, enquanto economia fiscal





lícita, também adotada por Sampaio Dória, acabou recebendo maior atenção da doutrina especializada (MACHADO, 2019, p. 66-79), ainda que pendente de críticas, inclusive nos critérios de distinção entre a elisão e a evasão tributárias (YAMASHITA, 2005, p.27-67; FILHO, 2016, p.21-24).

No âmbito da elisão fiscal ou tributária, contudo, desenvolveram-se as técnicas de planejamento tributário, que, na prática, constituem-se enquanto “(...) processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos” (CHAVES, 2010, p.05)

Além de se considerar direito fundamental do contribuinte adotar práticas que gerem economia lícita de tributos, o mesmo é também dever legal previsto no artigo 153 da Lei 6.404/76, *in verbis*: “art.153: o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Nesse sentido, relevante destacar que Marco Aurélio Greco compreende o planejamento tributário e a elisão tributária da seguinte forma:

As expressões “planejamento tributário” e “elisão tributária” indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno. “Planejamento” é a atividade exercida pelo contribuinte, enquanto “elisão” é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento. Considerando serem aspectos do mesmo fenômeno, usarei cada um conforme o contexto pertinente sem que signifiquem fenômenos diferentes. Parte da doutrina critica o uso do termo “elisão”, preferindo outras palavras para designar o fenômeno da obtenção da menor carga tributária (elusão, evasão lícita, etc). Não obstante os argumentos doutrinários apresentados, “elisão não me parece ser um termo incompatível além de ser o termo consagrado no Brasil: por isso, continuarei a utilizá-lo (GRECO, 2019, p. 29).

James Marins, na análise da expressão “planejamento tributário”, prefere dividi-la em duas acepções: “planejamento tributário *lato sensu*” e “planejamento tributário *stricto sensu*”. Segundo o autor, o planejamento tributário *stricto sensu* seria sinônimo ou “sinonímia” de elisão fiscal ou tributária (MARINS, 2002, p. 33-34).

Porém, o planejamento tributário *lato sensu* (em sentido amplo) seria

(...) a análise do conjunto de atividades tributárias atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades, com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível (MARINS, 2002, p. 33-34).





O planejamento tributário (*stricto sensu*) se manifesta de diferentes maneiras, como mecanismos administrativos para redirecionamento de atividades, a reorganização contábil e a reestruturação societária, assim como também por mecanismos fazendários para realização de elisão permitida ou induzida, a exemplo de regimes tributários mais benéficos ao contribuinte, o aproveitamento de prerrogativas tributárias ou de incentivos fiscais, ou mesmo através de recuperação de créditos fiscais, a repetição ou compensação de tributos pagos indevidamente, e a administração ou gestão do passivo tributário para aproveitamento de anistias, remissões e parcelamentos tributários. Da mesma forma, incluem-se na seara do planejamento tributário opções pela discussão processual administrativa ou judicial do crédito tributário, etc. Portanto, Marins entende que o planejamento tributário é mais amplo que a noção de elisão tributária ou fiscal (MARINS, 2002, p. 33-34).

No entanto, Paulo Ayres Barreto aponta a variedade significativa das expressões acima assinaladas (BARRETO, 2016, p. 155-160).

No mesmo sentido, Fábio Piovesan Bozza também reforça que há maior tendência em separar as condutas na forma de elisão tributária (conduta lícita para evitar o pagamento de tributos, isto é, antes da ocorrência do fato gerador) e de evasão tributária (enquanto economia ilícita ou fraudulenta de tributos) (BOZZA, 2015, p. 249-299).

3 NOÇÕES PRELIMINARES DE SIMULAÇÃO (ENQUANTO ESPÉCIE DE EVASÃO TRIBUTÁRIA)

Como já se pôde antecipar, a expressão “evasão fiscal ou tributária” ganha força no presente estudo, para significar condutas ilícitas para evitar o pagamento de tributos.

Dentre as espécies de evasão ou fraude fiscal, Sampaio Dória discriminou as seguintes hipóteses: fraude propriamente dita, que significaria a evasão, por meios ilícitos, do tributo efetivamente devido; simulação fiscal, “(...) consistente na evasão, por processos aparentemente lícitos, do tributo efetivamente devido”; conluio fiscal, “(...) consistente na concretização de qualquer modalidade de fraude fiscal mediante o ajuste doloso de duas ou mais pessoas” (DÓRIA, 1971, p. 21).

Por sua vez, Heleno Taveira Tôrres, buscando conceituar o fenômeno da simulação, objeto de maior atenção no presente trabalho, compreende-o como “(...) o efeito da combinação de dois negócios jurídicos, o acordo simulatório e o negócio simulado, visando a alcançar o êxito da aparência enganosa contra terceiros de boa fé” (TÔRRES, 2003, p. 283).





Por outro lado, para Marco Aurélio Greco, a identificação da finalidade e a causa do negócio jurídico é parâmetro necessário para verificar a ocorrência ou não de simulação.

Nesse sentido:

(...) Portanto, no exame de determinado caso concreto, para saber se estamos ou não diante de hipótese de simulação, imposta não apenas perguntar se há uma dualidade de vontades, mas, principalmente, detectar se há um motivo real que não corresponda ao motivo aparente (GRECO, 2011, p. 277).

Fábio Piovesan Bozza, reconhecendo a dificuldade da delimitação conceitual da figura da simulação, reforça que os

(...) elementos estruturais externos do negócio simulado são aparentemente idênticos aos correspondentes do negócio não simulado ou realmente querido pelas partes. É justamente essa característica que faz o negócio simulado comportar-se, perante terceiros, como negócio verdadeiro (BOZZA, 2015, p. 191).

Contudo, o mesmo autor acrescenta:

(...) Ocorre que a eventual perfeição estrutural do negócio simulado não cria, entre as partes, qualquer relação jurídica, constituindo mera representação formal de um título ou documento típico. Afinal, na simulação, o comportamento das partes não é condizente com a causa abstrata do ato ostensivamente praticado (BOZZA, 2015, p. 191).

Já no direito tributário positivo, o Código Tributário Nacional menciona a simulação juntamente com os vícios da fraude e do dolo, compondo a expressão “dolo, fraude ou simulação”, conforme se observa no art.149 do Código Tributário Nacional, inc. VII: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: “(...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (...)”.

Outros dispositivos do Código Tributário Nacional também tratam dos institutos, a exemplo do art.154, parágrafo único:

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo. Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.





Também o art.180 do Código Tributário Nacional não estende a anistia nos seguintes casos:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; (...).

Assim, a simulação fiscal ou tributária, enquanto modalidade de fraude tributária, apresentaria aparente legitimidade, pelo menos na exteriorização formal, ou seja, de aparência inicial lícita, graças aos artifícios dolosos utilizados para ocultar ou deformar o efeito real pretendido sobre o resultado externamente apresentado.

A literatura especializada tende a se balizar pelo tratamento do tema à luz do Direito Civil, já que o Código Civil de 2002, no artigo 167, traz o disciplinamento civil do instituto:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Há tendência expressa da literatura tributária em diferenciar, à luz da doutrina civilista e do Código Civil, a simulação em duas modalidades: simulação absoluta (quando do negócio simulado não se espera a ocorrência de qualquer resultado jurídico); simulação relativa (também identificada como dissimulação, quando se pratica ato ou negócio jurídico para obter determinado resultado jurídico) (MARINS, 2002, p. 34-35; BARRETO, 2016, p. 142-145).

A influência civilista na caracterização da simulação, no âmbito do Direito Tributário, é criticada por Fábio Piovezan Bozza, que lega a essa dependência o ainda incompleto desenvolvimento da compreensão da simulação em seus contornos tributários (BOZZA, 2015, p.203-215).

De qualquer forma, cientes de que a exploração aprofundada da problemática da simulação em direito tributário mereceria estudo à parte, buscou-se apresentar noções gerais introdutórias sobre os referidos institutos para verificar em que contexto se manifesta a evasão tributária ou fraude tributária (particularmente, a simulação) para obstar a incidência tributária do ITBI, objetivo central do presente trabalho.





4 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÕES ONEROSAS DE BENS IMÓVEIS - ITBI (NOÇÕES GERAIS)

Historicamente, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), surge em 1809, através do Alvará n.3, que criou a SISA, espécie de imposto à época. Posteriormente, foi expressamente previsto na Constituição de 1891 (art.9, III), sendo atribuído à competência dos Estados. Note-se que, em primeiro momento, a transmissão de bens imóveis era cobrada pelo mesmo imposto que incidia sobre transmissão de propriedade *causa mortis*. Somente houve a separação da tributação da transmissão de bens imóveis (*inter vivos*) e a transmissão de propriedade *causa mortis* a partir da Constituição de 1934. A partir da EC n.5 de 1961, o ITBI passou a ser competência municipal (LEWIS, 2011, p. 603; TEODOROVICZ; GOMES, 2017, p. 55-77).

Porém, o ITBI e o ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações) foram fundidos em um único imposto, a partir da Emenda Constitucional n.18/65 (DERZI, 2015, p.345 e ss; TORRES, 2013, p. 401-403).

Por esse motivo, o art.35 do Código Tributário Nacional ainda apresenta o seguinte teor (parcialmente revogado):

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. Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Entretanto, com a Constituição Federal de 1988, os dois impostos foram separados¹, pois foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do ITCMD, e para os Municípios e o Distrito Federal, passou-se a competência para a instituição do imposto incidente sobre a transmissão *inter vivos* por ato oneroso de imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos a eles relativos, nos termos do art.156, II, da Constituição de 1988.

O Código Tributário Nacional também disciplina o Imposto, nos arts. 35 e seguintes.

Assim, o critério material (aspecto material ou aspecto objetivo) do ITBI refere-se à transmissão, *inter vivos*, por ato oneroso, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou

¹ 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 (...)"





acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos relativos às transmissões mencionadas (LEWIS, 2011, p. 625).

O ITBI incide sobre a compra e a venda, dação, pagamento, assim como sobre os direitos reais, a exemplo do uso, usufruto, direito de habitação, entre outros.

No mesmo sentido ensina Misabel Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro:

O art.156, II, pormenorizadamente, descreve o fato gerador do imposto: 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. Assim, quaisquer atos ou negócios jurídicos, independentemente de registro, que transfiram o bem imóvel, a qualquer título (compra e venda, dação em pagamento, promessa de venda inteiramente quitada e transcrita no registro), ou os direitos reais sobre imóveis, como a enfiteuse, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação e as rendas constituídas sobre imóveis e, ainda, as cessões desses direitos reais, submetem-se ao imposto municipal. Excluem-se do âmbito de validade material do tributo os direitos reais de garantia, como o penhor, a anticrese e a hipoteca (DERZI, 2015, p.371-373).

Para se compreender como se opera esse imposto, é imprescindível recorrer ao Código Civil de 2002, atualmente vigente, que dispõe sobre as noções de bens imóveis.

Nos termos do art.43, do Código Civil, podem-se dividir os bens imóveis em duas espécies básicas: a) *Bem imóvel por natureza* (Art.43, I, CC): que compreende o solo com sua superfície, seus acessórios e adjacências naturais, abarcando as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo; b) *bem imóvel por acessão física* (art.43, II, CC): que compreende tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano. Além disso, os direitos reais sobre imóveis estão previstos em dispositivos esparsos do Código Civil, conforme se observam nos arts. 695, 713, 742, 746 e 749, CC, que dispõem sobre os institutos das servidões prediais, do usufruto, do uso, da habitação e das construções sobre imóveis.

Por outro lado, a legislação tributária brasileira concede algumas hipóteses de não incidência tributária aplicáveis ao ITBI, entre isenções (estabelecidas na legislação infraconstitucional) e imunidades (previstas na Constituição Federal), a saber: a) na transmissão de direitos reais de garantia (anticrese e hipoteca); b) na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital; c) a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (nos





termos do artigo 156, parágrafo 2º, I, da CF/88, e artigos 36 e 37 do CTN); d) no usucapião, pois se trata de modalidade originária de aquisição de propriedade, e não de transmissão de propriedade de uma pessoa para outra (COELHO, 2006, p. 574 e ss); e) no compromisso de compra e venda, já que, nesse caso, ocorre apenas promessa de transmissão, e não a transmissão efetiva (na verdade, a legislação dispõe que o fato gerador do imposto seria o registro imobiliário da transmissão) (COELHO, 2006, p. 572 e ss).

Isso porque na escritura definitiva considera-se tão somente o que foi efetivamente transmitido pelo vendedor ao comprador, nos termos da Súmula 470 do STF, *in verbis*: “O imposto de transmissão inter vivos não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda” (Súmula 470 do STF).

Além disso, não há incidência do ITBI em caso de partilha igualitária do patrimônio do casal em divórcio, já que não haveria transmissão de bens, mas tão somente a repartição igualitária dos bens anteriormente adquiridos.

Porém, se um dos divorciados permanecer com mais da metade dos bens partilhados, haverá incidência do ITCMD sobre a diferença respectiva. Também não há incidência do ITBI em caso de renúncia da herança, pelos herdeiros, a favor do viúvo (a) remanescente. Por outro lado, se a viúva abre mão da sua propriedade em favor do herdeiro, recebendo dinheiro em retorno, e conservando o usufruto do imóvel, ocorre a incidência do ITBI, mas não do ITCMD (LEWIS, 2011, p. 626-627).

Quanto ao local da incidência do imposto, ou critério ou aspecto espacial do ITBI, deve-se considerar, primeiramente, o território do município onde vigora a lei municipal que criou o citado imposto. Nesse aspecto, o critério espacial é o local onde se localiza o imóvel. Não há diferença se o imóvel está localizado em região urbana ou rural, para fins do ITBI.

Já o critério ou aspecto temporal ocorre, basicamente, no momento da transmissão do bem imóvel ou dos direitos sobre o imóvel.. Na prática, no que tange à compra e venda do imóvel, é necessário o registro do título de transferência no registro de imóveis para ocorrer o fato gerador (ou fato jurídico tributário) do ITBI.

Há posicionamento jurisprudencial, lembrado por Lewis, no sentido de que o fato gerador se aperfeiçoaria com a efetiva transferência da propriedade ou do domínio útil, “(...), ou seja, com o registro imobiliário, conforme determinada o art. 1245 do Código Civil” (LEWIS, 2011, p.628-629). Assim, não haveria razão na cobrança do ITBI antes do registro imobiliário, pois ainda não aperfeiçoado o fato gerador do tributo.





O Supremo Tribunal Federal Brasileiro também sumulou entendimento contrário à aplicação de alíquotas progressivas no ITBI (BALEEIRO, 2015, p. 366-368), nos termos da Súmula 656 do STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel (Súmula 656 do STF)”.²⁻³

Quanto ao critério subjetivo ou pessoal da norma tributária do ITBI, naturalmente, o sujeito ativo é o Município e o Distrito Federal (que também possui a competência tributária para instituição do referido imposto, nos termos do art.156 da Constituição) da situação do bem imóvel, ao passo que o sujeito passivo é o beneficiário da operação.

No entanto, a legislação atribui às leis locais a prerrogativa de definir o sujeito passivo do ITBI, se será o comprador ou o vendedor. Nesse sentido, o art.42 do CTN, estabelece, *in verbis*: “Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”.

Como regra geral, as leis municipais atribuem ao adquirente do imóvel a condição de sujeito passivo do ITBI. Por outro lado, as legislações municipais “(...) têm se utilizado do expediente de estipular um deles como o contribuinte e o outro como responsável solidariamente” (DERZI, 2015, p. 386). Por fim, cabe à Lei Complementar a fixação das alíquotas mínimas e máximas aplicáveis pelas Leis Municipais ao ITBI.

² Ainda, o Supremo Tribunal Federal (STF) também sumulou alguns entendimentos aplicáveis ao ITBI, a saber: Súmula n.329: “O imposto de transmissão ‘inter vivos’ não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária”; Súmula n.108: “É legítima a incidência do Imposto de Transmissão ‘Inter Vivos’ sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local”; Súmula n.111 do STF: “É legítima a incidência do Imposto de Transmissão ‘Inter Vivos’ sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação”.

³Na época, havia interpretação de que a capacidade contributiva (art.145, § 1^a, CRF/88) não poderia ser visualizado nos impostos reais e, por isso, em 2003, editou-se a citada Súmula. No entanto, abriu-se margem para possíveis mudanças decisão ulterior do próprio STF sobre a progressividade do ITCMD, já que acabou por alterar a interpretação do disposto no artigo 145, § 1^a da CRF/88. No Acórdão (RE 562045/RS), em síntese, entendeu-se que a capacidade contributiva aplica-se a todos os impostos (não importando se seriam reais ou pessoais), abrindo margem, portanto, à possibilidade de alíquotas progressivas para impostos reais (incluindo-se o ITBI). Embora não revogada expressamente, pode-se entender que tal julgamento acaba repercutindo na própria validade do entendimento sumulado, já que a capacidade contributiva (e a progressividade) seria identificável tanto em impostos reais como pessoais, no que se inclui o ITBI. Por outro lado, merece destaque o voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, no mesmo julgado, e que diferenciou expressamente o ITCMD e o ITBI para os fins almejados: “7. Diferencia-se o ITCMD, assim, do próprio ITBI, que é objeto da Súmula 656 (“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”), porquanto o ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus da contrapartida. No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas” (RE 562045/RS, Rel. Ricardo Lewandowski, 2013, p. 68).





Nesse aspecto, o art. 39 do CTN, dispõe que a “(...) alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação”. Essa disposição legal, contudo, remetia-se ao art.23, § 2º da Constituição anterior. Por outro lado, na Constituição de 1988, não há regra determinando limites na fixação da alíquota do imposto, mas apenas no ITCMD.

Nos termos do art.38 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (DERZI, 2015, p.376 e ss). O lançamento do ITBI é feito por declaração do contribuinte. Após a declaração, geralmente a autoridade administrativa avalia o bem e calcula o tributo devido, expedindo a guia do pagamento do referido tributo (LEWIS, 2011, p.631). Observe-se, no entanto, que o procedimento de avaliação é variável conforme a legislação (e a estrutura administrativa) de cada Município. Por fim, o ITBI é imposto de caráter preponderantemente fiscal ou arrecadatário.

5 A BASE DE CÁLCULO DO ITBI E A EVASÃO TRIBUTÁRIA

O ITBI, incidente sobre operações de transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis, possui problemas relacionados à evasão fiscal na configuração da respectiva base de cálculo. Isso porque, nos termos do art. 38 do Código Tributário Nacional, conforme já observado, a base de cálculo refere-se ao valor venal do bem imóvel.

Nesse contexto, ocorreu divergência doutrinária a respeito do que constituiria efetivamente o valor venal do bem, que seria também atribuível à base de cálculo do IPTU, nos termos do artigo 33 do CTN. Assim, parte substancial da literatura passou a defender que o valor venal do IPTU seria o mesmo valor venal do ITBI, constituindo-se em um conceito unívoco (DERZI, 2018, p. 321; BARRETO, 2009, p. 301).

Nesse aspecto, importante mencionar a doutrina de Hugo de Brito Machado, que diferencia o preço da venda do valor venal do bem:

Não é o preço de venda, mas o valor venal. A diferença entre preço e valor é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições de mercado. Em princípio, pela Lei da oferta e procura. Em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação da sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a da compra e venda, o preço. Este funciona, no caso, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte que pode ser aceita ou não pelo Fisco, aplicando-se na hipótese de divergência a disposição do artigo 148 do CTN (...) (MACHADO, 2007, p. 409).





Porém, na normativa (legal e infralegal) tributária subsequente, assim como a própria experiência jurisprudencial demonstra, há tendência em reconhecer que a transmissão do bem imóvel decorre de negócio jurídico que atribui o valor de mercado ao imóvel transferido.

Geralmente, o valor real de mercado incluído no negócio jurídico supera o valor venal do bem imóvel constante no registro do imóvel. Essa dissonância entre o valor venal e o valor real do negócio jurídico decorre também da própria disparidade temporal conservada em alguns dispositivos do Código Tributário Nacional.

No caso do artigo 38, a prescrição de que a base de cálculo é o valor venal dos bens transmitidos foi decorrência do esforço pela unificação da tributação incidente sobre operações *inter vivos* e *causa mortis*, em face da Emenda Constitucional n.18/65, o que repercutiu diretamente nos artigos 35 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Embora a Constituição de 1988 tenha optado por separar novamente os dois impostos, estabelecendo a competência do ITBI aos Municípios, alguns resquícios legislativos daquele período de unificação acabaram se perpetuando.

Ocorre que, no caso específico da base de cálculo legal do ITBI, a legislação tributária, ao estabelecê-la como o valor venal do imóvel, abre campo para diversas práticas de simulação à lei tributária, além de indicar valor (venal) que não representa efetivamente a riqueza manifestada no negócio jurídico de transmissão do bem imóvel.

Como a hipótese de incidência (ou fato gerador) do ITBI se opera através da transmissão onerosa dos bens imóveis, a própria natureza do negócio jurídico oneroso é indicativo de que a base de cálculo que efetivamente representa a riqueza tributada (e, portanto, atende ao princípio constitucional da capacidade contributiva) deveria ser o valor econômico real do bem imóvel constante do negócio jurídico, como é o caso, por exemplo, no contrato de compra e venda de bem imóvel, onde é necessário fixar o preço do bem a ser vendido.

Sem preço, não há negócio jurídico a ser celebrado. A celebração do negócio jurídico que incorre na transmissão do bem depende da concordância quanto ao valor real do bem imóvel, que não se identifica necessariamente com o valor venal do imóvel. Ainda que o Código Tributário Nacional tenha determinado como a base de cálculo o valor venal, é evidente que há disparidade entre o valor venal constante na escritura do imóvel e o valor econômico efetivo do imóvel.





Essa hipótese também se estende a outras operações, como é o caso da dação em pagamento, que tem como referência o valor da dívida a ser paga, ou no caso da cessão de direitos, em que ocorre o pagamento pela cessão (e, portanto, aferível economicamente).

O próprio Superior Tribunal de Justiça já sedimentou entendimento no sentido de que a base de cálculo do ITBI seria o valor real do imóvel⁴⁻⁵, e não o valor venal conforme prevê o Código Tributário Nacional. Há reiterados acórdãos do Superior Tribunal⁶ de Justiça que dissociam o valor da base de cálculo do ITBI do valor da base de cálculo do IPTU, na hipótese de alienação judicial, conforme se observa na decisão abaixo:

(...) EMEN: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVO APONTADO COMO VIOLADO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR REAL DA VENDA DO IMÓVEL OU DE MERCADO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECEDENTES. 1. O recurso especial não merece ser conhecido em relação a questão que não foi tratada no acórdão recorrido, sobre a qual nem sequer foram apresentados embargos de declaração, ante a ausência do indispensável prequestionamento (Súmulas 282 e 356 do STF, por analogia). 2. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o valor da base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, sendo que nos casos de divergência quanto ao valor declarado pelo contribuinte pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício, desde que atendidos os termos do art. 148 do CTN. 3. Vale destacar que que o valor venal do imóvel apurado para fins de ITBI não coincide, necessariamente, com aquele adotado para lançamento do IPTU. 4. Agravo regimental não provido. ..EMEN:” (AGRESP 201501956175

⁴ Há entendimento recente da Primeira Turma do STJ, ao definir que, na arrematação de um bem alienado judicialmente, deve-se considerar como base de cálculo do ITBI o valor da arrematação (o valor alcançado no leilão público). De certa forma, esse entendimento coaduna-se com jurisprudência anterior no mesmo sentido: (RESP - RECURSO ESPECIAL - 1803169 2019.00.41391-5, HERMAN BENJAMIN - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:29/05/2019; ARESP - AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL - 1425219 2019.00.03045-2, FRANCISCO FALCÃO - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:01/03/2019; RESP - RECURSO ESPECIAL - 1670521 2017.00.94317-5, HERMAN BENJAMIN - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:30/06/2017).

⁵ Sobre o assunto, também merece menção o entendimento consolidado pelo TJSP no IRDR nº 2243516-62.2017.8.26.0000 – Processo Paradigma (Tema 19 – IRDR – Base – Cálculo – ITBI): “- 4. IRDR. ITBI. Base de cálculo. Discute-se se o valor venal de referência mencionado no art. 7º da LM nº 11.154/91 de 30-12-1991, na redação dada pela LM nº 14.256/06, fixado 'ex officio' pela administração, subverte princípios estabelecidos na Constituição Federal (art. 150, I) ou no Código Tributário Nacional (art. 33 e 38)” (...) “Tese firmada: Fixaram a tese jurídica da base de cálculo do ITBI, devendo ser calculado sobre o valor do negócio jurídico realizado e, se adquirido emostas 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.”

⁶ Mencionem-se, nesse sentido, os seguintes acórdãos do STJ: “(AGARESP 201401725345 - AGARESP - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL – 547755, Segunda Turma, Rel. Min.Herman Benjamin, DJE 30/10/2014)”; “(AGARESP 201202519423 AGARESP - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL – 263685, Segunda Turma, Rel.Min. Humberto Martins, DJE 25/04/2013); (ARESP - AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL - 1452575 2019.00.45813-1, SÉRGIO KUKINA - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:27/06/2019); (RESP - RECURSO ESPECIAL - 1692369 2017.01.99195-4, PAULO DE TARSO SANSEVERINO - TERCEIRA TURMA, DJE DATA:23/08/2019); (AAINTARESP - AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL - 162397 2012.00.65822-8, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:10/04/2019 RET VOL.:00127 PG:00097).





AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1550035 – Segunda Turma – Rel. Min. Mauro Campbell - DJE – 05.11.2015 (...).

Portanto, o Superior Tribunal de Justiça tem manifestado certa tendência de reconhecer a base de cálculo do ITBI direcionada à apuração do verdadeiro valor de mercado do imóvel negociado, em prioridade ao valor venal estipulado na escritura do imóvel (que geralmente também é a base de cálculo do IPTU, embora alguns municípios estipulem base de cálculo distinta do valor previsto na escritura de compra e venda para este Imposto). A princípio, tal entendimento guardaria consonância também com o próprio princípio da capacidade contributiva, previsto no art.145, parágrafo único da Constituição Federal, já que o reconhecimento de valor mais próximo à transferência de riqueza manifestada pela operação ofereceria melhor caminho à identificação da real capacidade contributiva manifestada no negócio jurídico tributável pelo ITBI.

Por outro lado, a aproximação da base de cálculo enquanto valor de mercado do bem negociado, também pode gerar circunstâncias favoráveis à evasão fiscal, mais precisamente, na modalidade simulação. Tal fator ocorre porque algumas leis tributárias⁷, por conta do lançamento tributário do ITBI depender da declaração do contribuinte, aceitam o valor declarado pelas partes para fins de atribuição da base de cálculo do ITBI. Porém, nem sempre o valor declarado pelas partes corresponde ao valor de mercado do imóvel negociado.

Não se ignora também que, por vezes, há situações em que o valor da compra e venda praticado situa-se abaixo do valor real de mercado (que seria praticado em condições normais de mercado), em casos, por exemplo, onde o vendedor precisa vender com rapidez ou urgência o imóvel (em casos de divórcio, briga familiar, mudança para o exterior, ou outras necessidades financeiras urgentes decorrentes de crises econômicas). Mas, nesses casos, não há necessariamente que se falar em declarações falsas, pois o real aproveitamento econômico-financeiro do vendedor deve – *a priori* - corresponder ao valor efetivamente registrado na venda do imóvel.

Contudo, a declaração eventualmente falsa feita pelo contribuinte às autoridades administrativas incorre na prática de crime tributário, nos termos do art. 1ª, inc. I, da Lei 8.137 de 1990, cuja pena reclusão pode variar de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.

⁷ Por exemplo, a Art. 6ª do Decreto Distrital n. 27.576/2006, que regulamenta o ITBI no Distrito Federal, por sua vez reproduzindo o teor do artigo 6ª da Lei Distrital 3830/2006: “O valor venal é determinado pela administração tributária, por meio de avaliação feita com base nos elementos de que dispuser e, ainda, na declaração do sujeito passivo (art. 6º da Lei nº 3.830, de 14 de março de 2006)”.





Tal prática, no entanto, é bastante corriqueira, não sendo raro o adquirente do imóvel, buscando subtrair-se do pagamento do tributo devido (ou vislumbrando pagar tributo a menor), declarar valor substancialmente menor para o negócio jurídico celebrado (em face do valor real efetivamente negociado).

Nesse aspecto, a figura da simulação, enquanto vício do negócio jurídico (nos termos do art.167 do CC/2002, já mencionado) também ganha força, já que as partes, nesse caso, exteriorizam declaração falsa e diferente valor real negociado, visando reduzir o valor do tributo devido. Há clara divergência intencional entre a vontade real e a vontade declarada no negócio jurídico.

O instituto da simulação, que se identifica como utilização abusiva de um instituto do direito privado para subtrair ou reduzir indevidamente o pagamento do tributo, também encontra respaldo no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar n.104/2001:

Art.116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Segundo o art.116, parágrafo único, é permitido à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos, conforme as circunstâncias, atentando primariamente à natureza econômica camuflada naquelas operações (TEODOROVICZ, 2014, p. 180 e ss; TEODOROVICZ, 2017, p.288-466).

Naturalmente, o dispositivo legal, ligado aos institutos da consideração econômica ou dos fatos, tem gerado reflexões, sobretudo críticas, sobre sua aplicação na realidade jurídico-tributária brasileira (XAVIER, 2001, p. 39 e ss; GRECO, 2004, p. 430-451; TÔRRES, 2003, p. 78 e ss; MARINS, 2002, p. 10 e ss; JARACH, 2004, p. 160 e ss).

Sem adentrar na problemática do art.116, parágrafo único do CTN⁸, pois tal esforço ultrapassaria as pretensões do presente estudo, deve-se reconhecer que o citado dispositivo favorece esforços municipais a desmascararem situações simulatórias construídas com finalidades evasivas.

Sem dúvida é mecanismo, ainda que sujeito a críticas, que favorece a verificação real da efetiva capacidade contributiva manifestada na operação jurídica tributada (revelando o que há por trás da operação simulada).

⁸ O STF iniciou julgamento da ADI 2.446, proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) em 2001, e que visa discutir a constitucionalidade do dispositivo legal citado (SOUZA; FUNARO, 2020, p. 01 e ss).





Porém, tal fator não deve constituir óbice ao respeito de outros princípios igualmente relevantes no âmbito do Direito Tributário, a exemplo da legalidade tributária e da própria tipicidade tributária.

6 ASPECTOS PRELIMINARES DA PROBLEMÁTICA DA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI-SP

Exemplo importante que representa as dificuldades envolvendo a determinação da base de cálculo do ITBI pode ser observado no tratamento tributário concedido pelo Município de São Paulo relativo à determinação da base de cálculo do ITBI, cuja disciplina legal básica foi estabelecida pela Lei n.11.154/1991, que também sofreu posteriores alterações, no que tange à definição e à determinação da base de cálculo do ITBI.

Atualmente, o artigo 7^a possui a seguinte redação (dada pela Lei 14256/2006):

“Art.7^a: 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.
§ 1^o Não serão abatidas do valor venal quaisquer dívidas que onerem o imóvel transmitido.
§ 2^o Nas cessões de direitos à aquisição, o valor ainda não pago pelo cedente será deduzido da base de cálculo”. (Redação dada pela Lei n^o 14256/2006)

Percebe-se que, à diferença do Código Tributário Nacional, a disposição prevista no art.7^o considera o valor venal como o valor que o bem ou direito seria negociado à vista em condições normais de mercado, na esteira dos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda, o conceito de base de cálculo adotado pela normativa infralegal tributária municipal trazida pelo Decreto n^o 55.196/2014, de São Paulo, naturalmente, não poderia dispor diferentemente da Lei n.11.154/1991: “Art. 7^o A base de cálculo do Imposto 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”.

Por outro lado, o art.7^o-A⁹ da mesma Lei atribuiu ao Município o poder de decidir o valor venal dos imóveis de São Paulo¹⁰.

⁹ Art. 7^a A - A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo. Parágrafo Único. A Secretaria Municipal de Finanças deverá estabelecer a forma de publicação dos valores venais a que se refere o "caput" deste artigo. (Redação acrescida pela Lei n^o 14256/2006)

¹⁰ Em outro sentido, o Município concede possibilidade do contribuinte questionar o valor divulgado, nos seguintes termos: “Art.7^a B - Caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Finanças, nos termos de regulamentação própria, o contribuinte poderá requerer avaliação especial





Há, nesse sentido, prerrogativa da Receita Municipal de atribuir valores prévios para imóveis urbanos, inclusive para determinar o que seria valor venal em condições normais de mercado¹¹. Há, por outro lado, compreensíveis críticas ao dispositivo (que serão objeto de análise mais detida em tópico posterior, especialmente no que tange ao conteúdo dos artigos 7-A e 7-B), especialmente em relação ao princípio da legalidade tributária estrita.

Assim, o Decreto n. 55.196/2014, regulamentando a Legislação Municipal Básica, atribui à administração pública municipal a prerrogativa de determinar previamente o valor referente à base de cálculo de imóveis urbanos, para fins tributários. É, na prática, o Município que determina o valor venal do bem, nos termos do art.7º.

A própria legislação tributária do Município de São Paulo aproxima o conceito de valor venal do imóvel ao conceito de valor de mercado, o que dificulta a simulação entre o valor declarado para fins do pagamento do ITBI e o valor efetivamente praticado pelos contratantes.

Além disso, reforça-se que o Decreto Municipal nº 51.627/2010, posteriormente revogado pelo Decreto 55.196/2014, mantinha semelhantes dispositivos, aproximando o valor venal ao valor em condições de mercado, e a prerrogativa do Município para atribuir previamente a base de cálculo. Ambos os Decretos mantiveram a mesma lógica aplicada.

do imóvel, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em portaria da Secretaria Municipal de Finanças, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico. (Redação acrescida pela Lei nº 14256/2006)”.

¹¹ Na mesma linha, o art. 8º do Decreto 55.196/2014, estabeleceu: “Art. 8º A Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo. § 1º A Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico deverá estabelecer a forma de publicação dos valores venais a que se refere o “caput” deste artigo. § 2º Os valores venais dos imóveis serão atualizados periodicamente, de forma a assegurar sua compatibilização com os valores praticados no Município, através de pesquisa e coleta amostral permanente dos preços correntes das transações e das ofertas à venda do mercado imobiliário, inclusive com a participação da sociedade, representada no Conselho Municipal de Valores Imobiliários. § 3º Os valores venais dos imóveis a que se refere o “caput” deste artigo têm presunção relativa, que poderá ser afastada se: I - o valor da transação for superior; II - a Administração Tributária aferir base de cálculo diferente em procedimentos relativos, dentre outros, a avaliação especial, arbitramento e impugnação de lançamento; III - a Administração Tributária constatar erro, fraude ou omissão, por parte do sujeito passivo, ou terceiro, em benefício daquele, na declaração dos dados do imóvel inscrito no Cadastro Imobiliário Fiscal e utilizados no cálculo do valor venal divulgado. § 4º Na falta da divulgação do valor venal do imóvel até a data prevista para o pagamento do Imposto, o contribuinte deverá solicitar à unidade competente da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico a disponibilização do referido valor”.





Ademais, com a mesma ênfase para o combate à evasão tributária previsto no CTN, o artigo 17¹² da Lei 11.154/1991 prescreveu penalidade para a prática de infrações à lei tributária.

No mesmo passo, o art. 20 do Decreto Municipal 55196/2014, que revogou o Decreto nº 51.627/2010, mas que manteve semelhante dispositivo em seu próprio artigo 20, estabeleceu multa de 100% sobre o valor do imposto ou da diferença não paga em casos de falsa declaração ou omissão de dados, sem prejuízo de acréscimos devidos em face de outras infrações que possam ter sido praticadas.

Por outro lado, não se afasta também a questão relativa à pertinência da crítica aos dispositivos, pois, apesar de mostrar claramente esforços para coibir práticas simulatórias, a Municipalidade, nesse caso, afasta ou relativiza o princípio da legalidade tributária estrita ou tipicidade, o qual dispõe que os elementos ou critérios do tributo, salvo exceções constitucionais, devem ser estabelecidos em Lei.

7 OS MEANDROS DA TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ao tratar-se sobre a questão da regulamentação da base de cálculo do ITBI conceder ou não poder à administração tributária para determinar a base de cálculo, não se pode escapar à questão da legalidade tributária estrita ou tipicidade tributária.

Há, no Brasil, tendência doutrinária expressa de entender, por influência dogmática kelseniana e pela influência histórico-jurídica da jurisprudência dos conceitos, que a tipicidade seria compreendida como adequação ou determinação do fato gerador e, portanto, vinculada à subsunção entre hipótese legal abstrata e fato concreto (CARVALHO, 2012, 69; CARVALHO, 2011, P. 649; TORRES, 2006, p. 01-02).

Mesmo na literatura anterior ou refratária à influência kelseniana, no que se observam as contribuições de Amílcar de Araújo Falcão (1964, p. 26-28) e de Ruy Barbosa Nogueira (1965, p.87-93), há tendência em compreender que a tipicidade assegura precisão e segurança

¹² “Art. 17 - Comprovada, a qualquer tempo, pela fiscalização, a omissão de dados ou a falsidade das declarações consignadas nas escrituras ou instrumentos particulares de transmissão ou cessão, o imposto ou sua diferença serão exigidos com o acréscimo da multa de 100% (cem por cento), calculada sobre o montante do débito apurado, sem prejuízo dos acréscimos devidos em razão de outras infrações eventualmente praticadas. § 1º Pela infração prevista no "caput" deste artigo respondem, solidariamente com o contribuinte, o alienante ou cessionário.

§ 2º Nos casos de omissão de dados ou de documentos demonstrativos das situações previstas no artigo 5º, além das pessoas referidas no parágrafo anterior, respondem solidariamente com o contribuinte, os notários e os oficiais de Registro de Imóveis e seus prepostos”.





na lei tributária, ao passo que a teoria dos tipos, por outro lado, geraria insegurança, pois levaria à analogia e à extensão (ou à interpretação extensiva).

Destacou-se, nesse contexto, a contribuição de Alberto Xavier (1978, pp.16-18;36-39), bastante difundida na literatura brasileira, para quem a legalidade tributária apresentaria conteúdo bastante restrito, convertendo-se em reserva absoluta da lei no campo tributário.

Essa visão dogmático-normativa do direito tributário prevaleceu nos anos seguintes, especialmente compreendendo a tipicidade enquanto sinônimo de legalidade estrita ou reserva absoluta da lei em matéria tributária (XAVIER, 1972, p. 263-264; XAVIER, 1978; p. 12-18; 57-58) em prol da proteção da esfera de direitos subjetivos do contribuinte diante do arbítrio estatal (XAVIER, 1978, p. 12-18; 36-39).

Assim, não basta a Lei criar o Tributo, pois, para que haja segurança para o contribuinte, todos os elementos ou critérios do tributo devem ser previamente determinados em Lei ou, em outros termos, que a Lei pelo menos estabeleça os critérios claros para que normas infralegais fixem esses elementos, sempre em atenção à reserva da lei (LAPATZA, 2007, p.08-09; 1997, pp. 37; 52-60).

Essa visão de tipicidade vinculada à legalidade estrita ou adequação do fato gerador à lei transparece com clareza na contribuição de Alberto Xavier (1972, p. 263-264; 1978, p. 12-18; 36-39; 57-58), para quem o princípio da tipicidade ou reserva absoluta da lei apresenta os seguintes pressupostos: a) princípio da seleção; b) princípio do *numerus clausus*; c) o princípio do exclusivismo; d) e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada (XAVIER, 1978, p. 18).

Esses requisitos ofereceriam melhor caminho para a determinação conceitual do fato gerador em respeito à legalidade tributária, abrindo pouca ou nenhuma margem para “cláusulas gerais” ou noções abertas, ou à discricionariedade, que, por sua vez, dificultariam a segurança jurídica do contribuinte. O exercício do Poder Tributário na criação legal do tributo, portanto, deveria se vincular rigorosamente a esses critérios para respeitar o princípio da reserva absoluta da lei (ou tipicidade) (XAVIER, 2002, p.22).

A concepção de subsunção do fato à norma jurídica (quando o fato praticado corresponde exatamente ao conteúdo da norma prevista) apresenta inequívoca relevância para essa construção teórica. Quando um fato concreto corresponde exatamente a todos os elementos previstos em determinada hipótese de incidência abstrata, diz-se que há a “Subsunção do Fato à Norma” (CARVALHO, 2011, p. 249; CARRAZZA, p. 478 e ss).





Para Ataliba (1992, p. 70), na linha de Amílcar Falcão (1964, p. 26-28), a subsunção seria equiparável à adequação do fato à lei, sendo tributável ou imponible o fato subsumido à hipótese de incidência. A literatura tributária posterior caminhou nesse sentido, especialmente na concepção de tipo admitido no Direito Tributário Brasileiro enquanto tipo fechado (ou cerrado) (OLIVEIRA, 1980, p. 180 e ss; OLIVEIRA, 1976, p. 09-13; OLIVEIRA, 1993, p. 141-176; CÔELHO, 1985, p. 198 e ss; MARTINS, 1984, p. 15).

Grande contribuição ao tema teve Misabel Derzi que, à diferença de Alberto Xavier, diferenciando expressamente os tipos (sempre abertos) e os conceitos (sempre fechados), reconheceu a prevalência de tendência conceitual classificatória, o que decorreria da predominância do princípio da legalidade estrita, da segurança jurídica, da uniformidade e da praticidade (DERZI, 1988, p.286-287). Distingue expressamente o tipo fechado (que, na verdade, se identificaria como conceito classificatório, e não como tipo) do tipo (que, por sua vez, pressupõe estruturas flexíveis, abertas, graduáveis).

Mais aprofundadamente, considera que o uso de tipos (propriamente ditos) no Direito Tributário Brasileiro levaria ao choque com os princípios vigorantes no Sistema Tributário Brasileiro. Tipo não se identificaria com *Tatbestand*, portanto (DERZI, p. 248-249). Embora reconheça o uso de tipos no Direito, afasta-os no Direito Tributário, já que, em face da segurança jurídica e da certeza do direito, priorizaria conceitos determinados e fechados (DERZI, 1988, p. 248-286), tendência doutrinária reforçada com a Constituição de 1988 (CARRAZZA, p.478-481), aduzindo que a tipificação fecharia a estrutura conceitual do fato gerador.

Somente na virada do século XX para o século XXI é que a utilização de tipos (abertos), ou mesmo de conceitos indeterminados, começa a ser efetivamente defendida por autores brasileiros, especialmente pelo impulso fornecido pelos estudos de Ricardo Lobo Torres, que reforçou os equívocos na utilização da expressão Tipo (*Typus*) como sinônimo de fato gerador (*Tatbestand*) (TORRES, 2005, p. 110).

Conforme ensina o autor, a tipicidade, na expressão alemã *Typizität*, significa a “(...) qualidade do tipo tributário, que é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, quando existe a escolha de formas abrangentes”. Por outro lado, a tipificação (*Typisierung*) seria a “(...) conformação normativa do tipo” (TORRES, 2006, p. 01 e ss). O tipo é apenas descrito pelo legislador, possuindo aspectos gerais e concretos, absorvendo características da realidade social, ao passo que o conceito jurídico é objeto de definição legal, possuindo





caráter abstrato. Para Torres, “(...) Os tipos jurídicos são sempre elásticos e abertos (ex: empresa, empresário, indústria (...))” (TORRES, 2005, p. 110 e ss).

No Brasil, portanto, a tipicidade geralmente é vinculada ao princípio da determinação do fato gerador (*Grundsatz der Bestimmtheit*). Este princípio vincula-se à necessidade de que o fato gerador (os seus elementos) seja exaustivamente determinado em Lei. Porém, na realidade, no princípio da adequação do fato gerador concreto ao abstrato, a expressão “tipicidade” somente poderia ser utilizada quando “(...) a autoridade administrativa ou judicial proceder-se à ordenação dos elementos do tipo existente na realidade social para compatibilizá-lo com a tipificação procedida pelo legislador” (TORRES, 2005, p. 110).

Assim, o tema só começa a ganhar reanálise, a partir da década de noventa do século XX, nos estudos de Ricardo Lobo Torres, ao reforçar a diferença entre tipos (abertos, elásticos e apenas descritos em lei, apresentando elementos de abstração e concretude) e conceitos classificatórios (abstratos e definidos em lei). Diferenciando também o tipo (*Typus*) da tipicidade (*Typizität*) e da tipificação (*Typisierung*), admite-os no Direito Tributário (TORRES, 2005, p. 110; TORRES, 2006, p. 01 e ss).

Reforça a argumentação do autor a verificação de debates jurisprudenciais sobre o tema observados contemporaneamente, fortalecendo o surgimento de estudos destinados à análise dos tipos (abertos) e “tipos cerrados” em matéria tributária, como é o caso do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT)¹³, assim como da taxa ambiental ao IBAMA¹⁴ (TORRES, 2006, p. 30 e ss).

Adicionalmente, estudos recentes, sobretudo refletindo as posições de Alberto Xavier, Misabel Derzi e Ricardo Lobo Torres, tendem a retomar o assunto, seja pela defesa, seja pela crítica da possibilidade do uso de tipos no Direito Tributário, como se pode observar em Fernando Zilveti (2009, p.113 e ss), Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 243-256; 2003, p. 168-173) e Sérgio André Rocha (2011, p. 341-352; 2015, p. 351-352), ou mesmo reinterpretando-os no direito tributário, na leitura de Humberto Ávila (2004, p. 231-260).

Note-se que, sem ignorar grandes contribuições doutrinárias brasileiras ao tema, para maior parcela da literatura jurídico-tributária brasileira no século XX, a utilização de conceitos determinados no Direito Tributário favoreceria a segurança jurídica, e seguia o caminho de boa parte da literatura tributária especializada, especialmente na elevação abstrata da lógica jurídica. Tratando-se de conceito abstrato, menores as chances de interferências

¹³RE 343.446-SC, Ac. Do Plano. 20.03.03. Min. Carlos Velloso. Informativo 30.02.2003.

¹⁴ADIN 2178, Ac. Do Pleno, 29.03.2000. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 12.05.2000.





exteriores (realidade concreta) ao Direito Tributário, e maior o campo de atuação da lógica jurídica, abstrata por excelência.

É perceptível também que, no entanto, mesmo institutos ou princípios basilares ao Direito Tributário contemporâneo não escapam dos efeitos trazidos pelas mais recentes realidades econômica, social e política contemporâneas, sendo novamente retomados, seja pela crítica e pela elevação de propostas substitutivas, seja pela renovação dos argumentos destinados a defender os citados institutos (TEODOROVICZ, 2019, p. 62-94).

8 A PREVALÊNCIA DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (E DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA) NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI

Apesar dos esforços dedicados ao combate à evasão tributária no âmbito do ITBI registrados nas linhas anteriores, parece inequívoco que a discricionariedade concedida pelos Decretos que regulamentam a Lei Municipal acima analisada avança diretamente contra a legalidade estrita que prevalece no Direito Tributário Brasileiro. Há casos em que elementos ou critérios da norma tributária podem ser determinados por norma infralegal, conforme expressa autorização constitucional (a exemplo da fixação de alíquotas pelo Decreto do Poder Executivo Federal, para determinados impostos, como o Imposto sobre Importação e o Imposto de Exportação, nos termos do art.153, parágrafo primeiro, da Constituição Federal).

Porém, a fixação da base de cálculo, que inclusive colabora para a determinação e diferenciação (ao lado da hipótese de incidência) entre normas tributárias em sentido estrito, apresenta maior restrição, indicando prevalência conceitual à tipológica, especialmente porque o artigo 97 do Código Tributário Nacional é expresso ao prever, no inciso IV, que somente a Lei pode determinar base de cálculo, assim como da mesma forma prevê que a eventual modificação da base de cálculo que torne o tributo mais oneroso se equivalerá à majoração do tributo (e, portanto, somente podendo ser feito por Lei).

Logo, no âmbito do princípio da tipicidade, é a legislação tributária que deve (ou deveria) estabelecer a base de cálculo do ITBI. Sem adentrar na perspectiva da univocidade conceitual ligada à base de cálculo do IPTU, por exemplo, não há exagero em considerar que o valor venal do ITBI não se identifica com a base de cálculo, para fins de tributação do IPTU, conforme vêm entendendo acórdãos do Superior Tribunal de Justiça. Porém, à diferença do IPTU, que possui critérios bem definidos em Lei para aferição de sua base de cálculo, o que transparece na legislação tributária do ITBI é a ausência de critérios precisos





previstos em Lei para a determinação do tributo devido, deixando espaço para o Poder Executivo utilizar, através do poder regulamentar, e com certa liberdade, esses critérios.

De qualquer forma, a legislação municipal de São Paulo (Lei n.11.154/91), e seus regulamentos posteriores, a exemplo do Decreto n.55.196/2014, em seus artigos 7^a, conceituam o valor venal do imposto como o valor “(...) pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado”. Não parece, portanto, que a situação em tela ligada à base de cálculo estaria diante de um tipo (aberto), mas de um conceito classificatório fechado (ou “tipo fechado ou cerrado”), à luz do artigo 97 do CTN, pois transparece bem delimitado em seus contornos, a ponto de a legislação tributária municipal esforçar-se para “complementar” a definição trazida no Código Tributário Nacional.

Ainda que a própria legislação tributária municipal (e normativas infralegais) caminhe para conceder à administração pública municipal essa discricionariedade de fixar o valor correspondente à base de cálculo, a partir de indicativos sobre o valor do imóvel em condições normais de mercado, deve-se atentar aos limites fixados na própria Constituição Federal (artigo 156, inc.II, e parágrafo 2^a e respectivos incisos) e no Código Tributário Nacional (artigo 38) que não indicam, afinal, qualquer caminho infralegal para a determinação da base de cálculo do ITBI.

Além disso, o artigo 97 do Código Tributário Nacional é expresso ao prever, no inciso IV, que somente lei pode fixar a base de cálculo do tributo, equiparando-se à majoração do tributo (que somente pode ser feita por Lei) a modificação de base de cálculo que implique em torná-lo mais oneroso¹⁵.

Ainda que conflitos aparentes de normas pudessem surgir, e se considere que norma especial prevaleça sobre norma geral, a Constituição Federal e o CTN, esta enquanto norma de caráter nacional, são ambas de observância obrigatórias à legislação tributária municipal, especialmente ao conceituar expressamente em que consiste a base de cálculo do ITBI. A legislação tributária municipal, ao contrário, determina ainda mais o conceito de base de cálculo, na preocupação de diferenciá-la da base de cálculo do IPTU e combater práticas de

¹⁵ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.





simulação tributária. Porém, peca ao conceder, por via regulamentar, a prerrogativa de determinar pelo poder executivo os valores atribuíveis à base de cálculo.

Não por acaso, os artigos 7-A e 7-B da Lei 11.154/1991, ao permitirem a estimativa prévia e unilateral do valor, invertendo a ordem prevista no artigo 148 do CTN, foram declarados inconstitucionais pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça, em 25.03.2015, na Arguição de Inconstitucionalidade n. 0056693-19.2014.8.26.0000¹⁶, pois “subvertem o procedimento estabelecido na legislação complementar, em afronta ao princípio da legalidade

¹⁶ Confira-se o teor do voto condutor, ao decidir pela inconstitucionalidade dos citados dispositivos: “Ora, o artigo 38 do Código Tributário Nacional estabelece textualmente que a base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis 'é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos', sendo exatamente nesse mesmo sentido a redação original do artigo 7º da Lei Municipal nº 11.154/91. Segundo De Plácido e Silva, valor venal é o 'valor de venda, ou o valor mercantil, isto é, o preço por que as coisas foram, são ou possam ser vendidas' (v. “Vocabulário Jurídico”, 27ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 1.459). Daí decorre que, segundo estabelece o Código Tributário Nacional, a base de cálculo do ITBI corresponde ao valor da transação realizada com o imóvel objeto da operação tributada, previsão que encontra eco na disposição legal municipal ora questionada. Com a superveniência das Leis Municipais nºs 14.125/2005 e 14.256/2006, a redação do caput do artigo 7º da Lei Municipal nº 11.154/1991 foi modificada, para considerar como valor venal o valor de mercado do imóvel objeto do negócio jurídico tributável, assim entendido aquele preço pelo qual seria negociado à vista, em condições normais de transação. E não se vislumbra nessa disposição legal municipal qualquer afronta ao princípio da legalidade, inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, ou à segurança jurídica, pois a leitura dessa norma conduz à interpretação de que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelhariam, efetivamente, o real valor de mercado do bem comercializado. Entretanto, para aplicação desse conceito de 'valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado', acrescentou-se à legislação municipal os artigos 7º- A e 7º-B; o primeiro (7º-A) atribuiu à Secretaria Municipal de Finanças a apuração periódica dos valores venais atualizados dos imóveis inseridos em sua base cadastral, mediante a pesquisa e coleta de amostras no mercado imobiliário; e o segundo dispositivo citado (7º-B), carrou ao contribuinte o dever de impugnar a avaliação prévia assim realizada, caso com ela não concorde. Na verdade, tais comandos legais padecem dos vícios de inconstitucionalidade alardeados pelo autor, por afronta ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e ao princípio da segurança jurídica. Com efeito, o 'valor venal de referência', ao qual faz alusão o preceito do artigo 7º-A da Lei Municipal nº 11.154/91, pode servir ao Município tão somente como parâmetro de verificação da compatibilidade da base de cálculo obtida a partir do preço declarado de venda do imóvel, na transação objeto da exação, com a realidade do mercado imobiliário; não pode se prestar à prévia fixação daquele montante tributável, obrigando o contribuinte ao recolhimento respectivo. O ente público local, à evidência, não está impedido de criar uma tabela de valores venais de referência, mas não pode impor ao contribuinte sua adoção sistemática para a apuração do tributo devido. Ademais, segundo a disposição do artigo 7º- B da legislação municipal examinada, o contribuinte deve se submeter à base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Finanças, facultada a possibilidade de impugnação, com o requerimento de avaliação especial do imóvel, o que claramente desconsidera princípios estabelecidos no Código Tributário Nacional. É de se considerar aqui o teor da manifestação do próprio Município de São Paulo, na qual perfeitamente destacado 'que o ITBI é imposto sujeito a lançamento por homologação, assim entendido aquele 'que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa', e que 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' (Código Tributário Nacional, art. 150)' (v. fl. 428). Nessa linha, em relação ao ITBI cabe ao próprio contribuinte declarar a base de cálculo e antecipar o recolhimento do imposto, restando ao poder tributante, posteriormente, examinar a operação, homologando-a ou não. É de se ressaltar, portanto, que, por ocasião do registro das escrituras públicas de compra e venda, não poderá ser exigido o recolhimento do ITBI segundo um valor venal de referência; nessa oportunidade, o contribuinte deverá proceder ao recolhimento do imposto apurado com base no valor do negócio jurídico tributado, cabendo à Administração lançar mão do procedimento previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, caso discorde das declarações prestadas pelo sujeito passivo.” (Tribunal de Justiça de São Paulo TJ-SP - Arguição de Inconstitucionalidade: 0056693-19.2014.8.26.0000).





estrita, inserido no art.150, inciso I, da Constituição Federal”. O art. 7^a da Lei 11.154/1991, no entanto, foi considerado constitucional pelo mesmo julgado.

A controvérsia também foi objeto de reflexão por Kyoshi Harada (2017, p. 01):

“Não cabe à Administração Tributária Municipal disponibilizar por meios eletrônicos, com efeito vinculante e, em concreto, o valor venal de referência de cada imóvel cadastrado. Não é função da lei cuidar de cada caso concreto, mas a de regular a situação em caráter genérico e abstrato, como fez a lei 10.235/86 em relação ao VV para fins de lançamento do IPTU. Todavia, o fato gerador do ITBI é a transmissão de bens imóveis e de direito reais sobre imóveis, exceto os de garantia, assim como a cessão desses direitos, por ato *inter vivos* e por ato oneroso (art. 156, I da CF e art. 35 do CTN), o que se dá com o registro do título de transferência no Registro Imobiliário competente (art. 1.245 do CC), consoante escrevemos. O valor da transação imobiliária consta da escritura pública que merece fé-pública, devendo ser aceito como verdadeiro até prova em contrário. Por isso, a jurisprudência do TJ/SP pacificou a tese no sentido da incidência do ITBI sobre o valor do negócio jurídico tributado que é o valor efetivo da compra e venda, cabendo ao município lançar mão do art. 148 do CTN, caso ele discorde o efetivo valor da compra e venda declarado pelo contribuinte e consignado na escritura aquisitiva do imóvel. Em consequência, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo declarou a inconstitucionalidade dos arts. 7º, 7º-A e 7º-B da lei 11.154/91 na redação dada pela lei 14.256/06 nos autos da arguição de inconstitucionalidade 0056693-19.2014.8.26.0000, relator designado des. Paulo Dimas Mascaretti, j. 25-3-2015. Porém, indiferente à decisão do Órgão Especial do E. TJ/SP, a prefeitura vem aplicando os dispositivos legais considerados inconstitucionais”.

Ainda, o problema foi objeto de análise posterior do Tribunal de Justiça de São Paulo, na relatoria do Desembargador Geraldo Xavier:

“Soa estranho, portanto, que um mesmo imóvel apresente valores venais distintos, segundo se trate de lançamento de ITBI ou de IPTU, tanto mais se considerar-se que inexistente autorização legal a arrimar a exigência daquele primeiro tributo nos termos pretendidos pelo município com esteio no Decreto Municipal 55.196/14 e no artigo 7º-A da Lei Municipal 11.154/91, com a redação dada pela Lei Municipal 14.256/06. Tampouco os diplomas aludidos no precedente parágrafo introduzem critérios seguros de estipulação do preço de mercado do imóvel: o decreto prescreve utilização de pesquisas e coletas amostrais permanente dos preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário, ao passo que a Lei Municipal 14.256/06 estabelece publicação de valores venais atualizados pela Secretaria Municipal de Finanças e, somente quando de dissensão do contribuinte, possibilitam perícia avaliatória. De ressaltar, outrossim, que o estabelecimento do valor venal, segundo a legislação do IPTU, é efetuado com esteio em parâmetros previamente delineados e dados a conhecimento público, ao passo que obscuros são os parâmetros adotados pelo município para apurar a base de cálculo do ITBI”¹⁷.

¹⁷ “Ementa: *Apelação. Mandado de segurança. Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis. Base de cálculo. Valor venal consignado no último lançamento do imposto predial e territorial urbano ou o valor de transação do bem atualizado, o que for maior. Ilegalidade da apuração do valor venal como previsto no Decreto Municipal 55.196/14. Aplicação do estatuído no artigo 38 do Código Tributário Nacional, bem como nos artigos 7º e 8º da Lei Municipal 11.154/91. Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis. Fato gerador. Registro do título translativo da propriedade. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. Pretensão de receber juros e multa moratória relativos a período anterior ao fato gerador do tributo. Inadmissibilidade.*”





Não transparece, portanto, razoável, compreender, à luz da tipicidade tributária, a possibilidade de o Município, por ato infralegal, determinar a base de cálculo do ITBI, sem estabelecer critérios claros para essa determinação pela administração tributária, ainda que ofereça “presunção relativa” apta a ser afastada, mediante prova, do contribuinte insatisfeito e, ainda que o *mens legis* seja, alegadamente, o combate às práticas de evasão tributária e, especialmente, de simulação.

9 CONCLUSÃO

Conforme o exposto, o presente trabalho pretendeu trazer à luz elementos para o reconhecimento de situações evasivas relativas ao ITBI, em particular na análise da problemática da base de cálculo aplicada ao ITBI, cujas peculiaridades legais ou infralegais geram campo propício para a prática de diferentes hipóteses de simulações. Uma das mais comuns, naturalmente, ocorre na declaração falsa da base de cálculo para fins do ITBI. A natureza do lançamento, que ocorre por via da declaração, favorece a prática de condutas fraudulentas. No entanto, a legislação tributária brasileira, a exemplo de alguns dispositivos previstos no próprio Código Tributário Nacional, tem se preocupado com a figura da simulação e respectivas repercussões no Direito Tributário Brasileiro.

Também se acrescenta o art.116, parágrafo único do CTN, introduzido pela Lei Complementar n.104 de 2001 (e ainda pendente de regulamentação adequada, sem deixar de lembrar também o questionamento quanto à constitucionalidade do dispositivo citado), e que permite à autoridade administrativa desconsiderar negócio jurídico simulado para fins da verificação da verdadeira manifestação de riqueza tributável entre as partes.

A aplicação desse dispositivo insurge diferentes questionamentos. Não obstante, tal dispositivo deve ser interpretado à luz dos direitos fundamentais, e suas inequívocas ligações com o Direito Tributário Brasileiro.

Nesse sentido, os dispositivos contidos na legislação tributária municipal - e dedicados ao desmascaramento de situações simuladas – refletem esforço para identificar a verdadeira riqueza tributável pela operação jurídica objeto do imposto, o que se revela particularmente importante também para o melhor atendimento ao princípio da capacidade contributiva, corolário previsto no art.145, parágrafo único, da Constituição Federal.

Sentença alterada em parte. Recurso denegado”. (TJSP; *Apelação/Remessa Necessária 1001488-81.2018.8.26.0053*; Relator (a): *Geraldo Xavier*; Órgão Julgador: *14ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 8ª Vara de Fazenda Pública*; Data do Julgamento: *23/08/2018*; Data de Registro: *05/09/2018*).





Por outro lado, a legislação tributária municipal de São Paulo, na tentativa de delimitar mais o campo do ITBI, avançou sobre a base de cálculo do ITBI, originalmente previsto no art. 38 do CTN, e, diferenciando a base de cálculo usada para o IPTU (nos termos dos artigos 7-A e 7-B da Lei 11.154/1991, que se reforçaram no artigo 8^a do Decreto n. 55.196/2014), complementou que o valor venal para fins de tributação pelo ITBI seria aquele valor “(...) pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado” e, mais do que isso, concedeu à administração pública municipal a prerrogativa de determinar, por antecipação e através de norma infralegal, o valor venal dos bens imóveis para fins do ITBI, constituindo-se em presunção relativa da determinação da base de cálculo, mas que poderia ser afastada por prova em contrário do contribuinte.

O problema foi considerado à luz do princípio da reserva da lei ou da tipicidade, compreendido enquanto adequação do fato gerador à norma tributária, que exige que todos os elementos ou critérios da norma tributária sejam previamente determinados em lei ou que exista pelo menos autorização expressa para que o elemento seja determinado por normativa infralegal e, nos termos do artigo 97 do CTN, a fixação da base de cálculo deve ser feita por Lei.

Conforme já mencionado, não foi por outro motivo que os artigos 7-A e 7-B da Lei 11.154/1991 foram julgados inconstitucionais em Acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo.

Logo, ainda que seja alegada a intenção do legislador de reduzir ou combater casos de evasão tributária, os princípios constitucionais tributários devem ser respeitados, sobretudo o princípio da legalidade tributária (e da tipicidade tributária) na determinação da base de cálculo do ITBI.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. Ed.. Coleção Estudos de Direito Tributário. Malheiros Editores. 1992. São Paulo.

AVILA, Humberto Bérghmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 Ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário. Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.





BOZZA, Fábio Piovezan. *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série Doutrina Tributária Vol. XV. São Paulo: IBDT – Quartier Latin, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 03.07.2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em 03.07.2019.

BRASIL. Lei n.6404, de 15 de dezembro 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404compilada.htm> Acesso em 03.07.2019.

BRASIL. Lei n.10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em 03.07.2019.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Planejamento Tributário na Prática. Gestão Tributária Aplicada*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. 10 Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Princípios da tributação: legalidade e tipicidade*. RDT n.33, São Paulo, 1985.

DERZI, Misabel. *Nota de Atualização*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 Ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Planejamento Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.





HARADA, Kyoshi. *Base de cálculo do ITBI deve ser o valor da transação imobiliária*. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/legislacao/index.php?p=3167https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI270716,101048-Base+de+calculo+do+ITBI+deve+ser+o+valor+da+transacao+imobiliaria>> Último acesso em 28.05.2019.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. 2. Ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri-SP: Marcial Pons – Manole, 2007.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. 18º Edición. Madrid: Marcial Pons, 1996.

LEWIS, Sandra Barbon. *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI)*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário. Volume 1*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Brandão. *Nota do Tradutor*. In: LENZ, Raoul. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos. In: MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva; TAVOLARO, Agostinho Toffoli; (Coord). *Princípios Tributários no Direito brasileiro e comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. 2 Ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. In: *Direito Constitucional Tributário*. Belém, 1984.

Município de São Paulo. Lei n.11.154/1991. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a2/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/1991/1116/11154/lei-ordinaria-n-11154-1991-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-transmissao-inter-vivos-a-qualquer-titulo-por-ato-oneroso-de-bens-imoveis-por-natureza-ou-acessao-fisica-e-de-direitos-reais-sobre-imoveis-exceto-os-de-garantia-bem-como-cessao-de-direitos-a-sua-aquisicao-e-da-outras-providencias-1991-12-30-versao-original>> Acesso em 03.07.2019.

Município de São Paulo. Decreto n.º 55.196/2014. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/legislacao/index.php?p=3167>> Acesso em 03.07.2019.

Município de São Paulo. Decreto Municipal n.º 51.627/2010. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/legislacao/index.php?p=3167>> Acesso em 03.07.2019.





NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Rt, 1965

OLIVEIRA, João Martins. *Direito Fiscal* (Estudos doutrinários e anotações ao decreto-lei n.960, de 17 de dezembro de 1938). Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980

OLIVEIRA, Yonne Dolacio. *Legislação tributária, tipo legal tributário (Arts.96 e 97 do C.T.N.)*. In: *Direito Tributário* 4, vol.2, São Paulo, 1976.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio. *Princípios da legalidade e da tipicidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*, Vol. I, Belém, 1993.

ROCHA, Sérgio André. *Existe um princípio da tipicidade no direito tributário?* In: *Direito Tributário Atual*. N.26. Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (Coord). São Paulo: Dialética –IBDT, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. São Paulo: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. In: *Direito Tributário*. Vol. I. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3 Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. *ADI 2446: artigo 116, parágrafo único, do CTN é inconstitucional*. *Consultor Jurídico*. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-18/souza-funaro-consideracoes-adi-2446> (último acesso em 15.07.2020).

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. Coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

Supremo Tribunal Federal. Súmula 656. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151> Acesso em 03.07.2019.

Supremo Tribunal Federal. Súmula 329. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3292> Acesso em 03.07.2019.

Supremo Tribunal Federal. Súmula 108. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2037> Acesso em 03.07.2019.

Supremo Tribunal Federal. Súmula 111. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2116> Acesso em 03.07.2019.





Supremo Tribunal Federal. Súmula 470. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2153>> Acesso em 03.07.2019.

Superior Tribunal de Justiça. Relator Min. Hermann Benjamin. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL – 547755 (AGARESP 201401725345), Segunda Turma, DJ. E 30/10/2014.

Superior Tribunal de Justiça. Relator Min. Humberto Martins. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL – 263685 (AGARESP 201202519423), Segunda Turma, DJ. E 25/04/2013.

Superior Tribunal de Justiça. Relator Min. Mauro Campbell. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1550035 (AGRESP 201501956175), Segunda Turma, DJ. E 05/11/2015.

TEODOROVICZ, Jeferson. *Autonomia do Direito Tributário: Revisitando os conceitos de direito privado em direito tributário*. Revista Direito Tributário Atual n.30. IBDT. São Paulo: Dialética, 2014.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson. *Segurança Jurídica, Legalidade e Tipicidade na Ciência do Direito Tributário no Brasil*. Revista Pensamento Jurídico. Vol. 13, nº 2, jul./dez. 2019. São Paulo.

TEODOROVICZ, Jeferson; GOMES, Eduardo Biacchi. *Direitos Fundamentais, Evasão Tributária e o ITBI no Brasil*. Derecho Tributario de la Vivienda en el Derecho Español y Comparado: problemas, retos y perspectivas. Coord: CAVALLÉ, Ángel Urquizu; NIETO, Estela Rivas; POZO, Milenka Villca. Barcelona - Espanha: Huygens Editorial, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada – Simulação – Elusão Tributária*. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2013;2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro*. In: Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Número 5. Salvador: IBDP, Janeiro/Fevereiro/março de 2006.

Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação/Remessa Necessária 1001488-81.2018.8.26.0053. Relator (a): Des. Geraldo Xavier; 14ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 23/08/2018; Data de Registro: 05/09/2018.





Tribunal de Justiça de São Paulo TJ-SP. Arguição de Inconstitucionalidade 0056693-19.2014.8.26.0000. Relator (a): Des. Paulo Simas Mascaretti; Órgão Especial; Data de Julgamento: 25.03.2015; Data de Publicação: 25.04.2015.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso de Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Acto Tributario*. Coimbra: Almedina, 1972.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação Tributária. Fato Gerador e Tipo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DADOS DA PUBLICAÇÃO

Categoria: artigo submetido ao *double-blind review*.

Recebido em: 03/07/2019.

Aceito em: 18/07/2020.



