

# Presunção de Legitimidade do Valor da Transação Declarado pelo Contribuinte para Fins de Base de Cálculo do ITBI – Uma Questão Pacificada?

## *The Presumption of Legitimacy for the Transaction Value Declared by the Taxpayer. is this a Settled Issue for ITBI Tax Base Purposes?*

Gianluca Pereira Souza

Advogado. Pós-graduando em Direito Tributário pelo IDP. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduando em Ciências Contábeis pela Fipecafi. Membro do IBDT e da ABRADT. *E-mail:* gianlucapsouza@gmail.com.

Recebido em: 25-8-2024 – Aprovado em: 18-11-2024  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.9.2024.2594>

### *Resumo*

Busca-se refletir acerca da interpretação do art. 38 do CTN, o qual rege a base de cálculo do ITBI. Em um primeiro momento, buscaram-se normas municipais que dispusessem sobre a base de cálculo do imposto em tela, bem como foram feitas breves considerações de que a matéria é reservada para lei complementar, de forma que legislação municipal que contradiga o CTN acerca da questão deve ser afastada. Em um segundo momento, expôs-se que a base de cálculo deve manter pertinência com o aspecto material da hipótese de incidência do tributo, para fins de privilegiar a capacidade contributiva. Em seguimento, analisaram-se os fundamentos utilizados pelo STJ no Tema Repetitivo n. 1.113 e foi perquirido se a questão foi pacificada. Por fim, foram expostos os parâmetros que consubstanciam a atividade de arbitramento prevista no art. 148 do CTN.

*Palavras-chave:* base de cálculo do ITBI, art. 38 do CTN, lei complementar e base de cálculo, capacidade contributiva, Tema n. 1.113 do STJ, arbitramento.

### *Abstract*

This paper aimed to analyze the interpretation of Article 38 of the Brazilian Tax Code, which establishes the tax base for the ITBI. Initially, municipal regulations addressing the tax base of the respective tax were researched. Subsequently, brief considerations were made that the matter of the ITBI tax base is reserved for a complementary law, so municipal legislation conflicting with the Brazilian Tax Code on this matter should be suppressed. In a second moment, it was explained that the tax base should be relevant to the material aspect of the tax incidence hypothesis, aiming to privilege the ability-to-pay principle. Subsequently, the reasoning used by the Superior Court of Justice

in Repetitive Theme No. 1,113 was analyzed, and it was questioned whether the issue had been settled. Finally, the parameters substantiating the arbitration activity provided for in Article 148 of the Brazilian Tax Code were discussed.

*Keywords:* ITBI tax base, article 38 of the Brazilian Tax Code, complementary law and tax base, ability-to-pay principle, Repetitive Theme No. 1,113 of the STJ, tax base assessment.

## 1. Introdução

A Constituição da República de 1988 conferiu a competência do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis para a seara dos municípios, os quais haviam se tornado um ente autônomo e necessitavam de mais uma fonte para fazer face ao custeio de suas atividades.

A atribuição da competência do ITBI às municipalidades fora possibilitada pela cisão do antigo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, o qual era de competência estadual. Assim, sob a égide da Carta Política de 1988, as transmissões *causa mortis* e as transmissões por ato gratuito restaram sob a competência dos Estados, por meio do ITCMD; ao passo que as transmissões por ato oneroso e *inter vivos* foram alocadas para a arrecadação dos municípios, por meio do ITBI.

Ocorre que, malgrado a separação em dois tributos, o CTN permaneceu inalterado em seus arts. 35 a 42, de forma que o capítulo passou a reger a base de cálculo e hipótese de incidência tanto do ITCMD quanto do ITBI.

Nesse cenário, nos termos do art. 38 do CTN, a base de cálculo do ITBI foi preceituada como o “valor venal dos bens ou dos direitos transmitidos”, o que, a partir de construções hermenêuticas, fez surgir controvérsias acerca do montante sobre o qual se aplicaria a alíquota do imposto: seria a base imponible (i) a quantia que o Fisco estabelece previamente para fins de IPTU; (ii) o montante obtido por meio de pesquisa de mercado realizada pela Autoridade Administrativa; ou (iii) seria o valor venal o montante da transação dos imóveis declarado pelo contribuinte?

Em decorrência do cenário exposto, mesmo após a passagem de mais de três décadas desde a instituição do ITBI por municípios de todo o país, um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência tributária (base de cálculo) ainda era alvo de discussão, o que findou por produzir um cenário de acentuada insegurança jurídica.

Em 2022, por fim, no julgamento do REsp n. 1.937.821/SP (Tema n. 1.113), o STJ firmou o entendimento de que o valor da transação declarado pelo contribuinte se presume condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado e deve ser tomado como a base de cálculo do ITBI, a menos que tal valor se mostre incompatível com a realidade, hipótese em que se deve instaurar procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo.

Isso porque, em face do princípio da boa-fé objetiva, a prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI, o que subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, tendo em vista que o imposto é cobrado mediante o lançamento por homologação ou declaração, a depender da legislação municipal.

À vista do exposto, o cerne deste trabalho é construir pressupostos que permitam alcançar a interpretação da norma jurídica que estabelece a base de cálculo do ITBI, por meio da construção do sentido semântico da expressão “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, bem como enfrentar os fundamentos utilizados pela Corte da Cidadania no julgamento do Tema Repetitivo de n. 1.113 e, por fim, averiguar se a questão está, de fato, pacificada.

## 2. Da base de cálculo no ordenamento jurídico

### 2.1. Da concepção jurídica da base de cálculo no âmbito da regra-matriz de incidência tributária

A relevância do estudo da regra-matriz de incidência tributária remonta à doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, o qual desenvolveu a Teoria da Norma Tributária. Foi proposta uma abordagem estrutural e sistemática para analisar as normas que dão ensejo ao nascimento da obrigação tributária, bem como para destacar a importância de distinguir a hipótese de incidência do consequente jurídico.

Na hipótese de incidência, está a descrição geral e abstrata do fato gerador; ao passo que, no mandamento da norma, localiza-se a prescrição da consequência da realização do fato no mundo real (relação jurídica decorrente).

O professor Sacha Calmon ofereceu contribuição à Teoria da Norma Tributária ao inserir o aspecto pessoal como quarto ponto relevante para averiguação da ocorrência do fato gerador<sup>2</sup>. Em decorrência de sua obra, entende-se que a regra-matriz de incidência pode ser resumida pelo seguinte esquema:

#### Teoria da Norma Tributária

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Mandamento</i>
– Descritivo; – Ôntico (ser).	– Prescritivo; – Deôntico (dever-ser).

<sup>1</sup> FISCHER, Octavio Campos. Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica. *Revista Internacional Consinter*, ISSN 2183-9522 (on-line). Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/0821>. Acesso em: 15 nov. 2023.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 465-466.

<ul style="list-style-type: none"> <li>– Aspectos <ul style="list-style-type: none"> <li>• Material</li> <li>• Espacial</li> <li>• Temporal</li> <li>• Pessoal</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Elementos essenciais <ul style="list-style-type: none"> <li>• Critério quantitativo</li> <li>• Critério subjetivo</li> </ul> </li> <li>– Elementos acidentais <ul style="list-style-type: none"> <li>• Critério operacional</li> </ul> </li> </ul>
---	---

Fonte: elaboração própria.

A introdução acima exposta foi feita com o intuito de demonstrar a localização da base de cálculo na regra-matriz de incidência tributária. Para Paulo de Barros Carvalho, enquanto parte de elemento essencial do mandamento, reconhece-se à base de cálculo toda a importância necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo<sup>3</sup>.

Destaca-se, portanto, que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinado à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, a determinação da base de cálculo nunca é especificada no âmbito normativo, no qual se encontra apenas uma referência abstrata, como o valor da operação ou o valor venal do imóvel. É por meio da norma individualizada presente no ato administrativo de lançamento que o agente público, ao aplicar a lei à situação específica, consegue identificar e definir o valor de forma concreta, resultando em uma quantia precisa e definida, ou seja, a base de cálculo fática<sup>4</sup>.

Como consequência da necessidade de averiguação da base de cálculo fática, por meio da criação da norma individualizada após a ocorrência do fato gerador do ITBI, é importante estabelecer as premissas que consubstanciam a interpretação adequada ao art. 38 do CTN.

## ***2.2. Normas municipais que dispõem sobre a base de cálculo do ITBI, a despeito de se tratar de matéria reservada ao legislador complementar***

A Carta Política de 1988 concebeu os municípios como entes autônomos, dotados da capacidade de legislar a respeito das matérias que foram definidas constitucionalmente.

Denota-se que os municípios, premidos de que estão no exercício de sua competência tributária, produzem veículos normativos que dispõem sobre a base

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 363.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 369.

de cálculo do ITBI. Ao pesquisar as legislações municipais, encontram-se três correntes principais a respeito do aludido elemento do consequente da regra-matriz de incidência tributária.

A primeira corrente estabelece que a base de cálculo do ITBI será o maior valor quando se comparam (i) o valor de transação e (ii) o “valor venal de referência”, fornecido pela Prefeitura de forma prévia, tal como ocorre no município de São Paulo<sup>5</sup>. Veja-se:

Decreto n. 55.196/2014.

“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.

[...]

§ 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; (rodapé)”

A corrente em tela é seguida, *verba gratia*, pelos municípios de Manaus<sup>6</sup>, Sorocaba<sup>7</sup> e Teófilo Otoni<sup>8</sup>.

Verifica-se, de antemão, que a primeira corrente se mostra como inovadora em relação à previsão do art. 38 do CTN. As legislações em comento se afastam de uma densificação do comando da lei nacional, visto que o *valor venal do bem transmitido* poderia ser tanto o valor da transação quanto o valor calculado previamente pelo município.

Indicar-se-ia, assim, que a expressão elaborada por Rubens Gomes de Souza não seria relevante para estabelecer o *quantum debeat* no caso de ocorrência do fato gerador do ITBI, sob o pressuposto de que o município adotou metodologia para garantir que o valor arrecadado não dependeria do sentido normativo presente no CTN.

<sup>5</sup> BRASIL. Decreto n. 55.196, de 11 de junho de 2014. Aprova o Regulamento do Imposto sobre 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 à sua aquisição – *ITBI-IV*, 11 jun. 2014. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-55196-de-11-de-junho-de-2014>. Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>6</sup> BRASIL. Lei n. 459/1998, de 30 de dezembro de 1998. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis. Manaus, 30 dez. 1998. Disponível em: <https://manausatende.manaus.am.gov.br/storage/webdisco/2021/05/18/outros/c00067d899f79d2e59b7b93a1cf2e83a.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>7</sup> BRASIL. Lei n. 3.185/1989, de 15 de dezembro de 1988. Dispõe sobre a instituição de impostos e revoga a Lei n. 3.016, de 15 de dezembro de 1988. Sorocaba, 15 dez. 1988. Disponível em: <https://www.camarasorocaba.sp.gov.br/propositura.html?id=5e3f0e1405d7040f28b4613a>. Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>8</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 21, de 20 de dezembro de 2000. Institui o Código Tributário do Município de Teófilo Otoni-MG. Teófilo Otoni, 20 dez. 2000. Disponível em: <https://www.teofilo-toni.mg.leg.br/legislacoes>. Acesso em: 30 nov. 2023.

A segunda corrente, tal como dispõe o Município de Recife<sup>9</sup>, assenta que a base de cálculo do ITBI será o valor obtido mediante análise prévia do Fisco Municipal, o que implica inarredável lançamento de ofício. Confira-se:

Lei n. 15.563/1991

“Art. 51. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens imóveis ou dos direitos a eles relativos no momento da ocorrência do fato gerador, e será apurada mediante avaliação fiscal aceita pelo contribuinte. (rodapé)”

A corrente em voga é seguida pelos municípios de Porto Alegre<sup>10</sup>, Cuiabá<sup>11</sup> e Porto Velho<sup>12</sup>.

A terceira corrente, exemplificada pelos municípios de Salvador<sup>13</sup> e Niterói<sup>14</sup>, replica a previsão do CTN de que a base de cálculo do ITBI 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. É conferir:

Lei n. 7.186/2006

“Art. 117. A base de cálculo do imposto em nenhuma hipótese poderá ser inferior ao 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. (rodapé)”

Desde já, adverte-se que, na presente corrente, a previsão municipal não densifica de forma precisa que o *valor venal do bem transmitido* tem a presunção

<sup>9</sup> BRASIL. Lei n. 15.563/2006, de 27 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências. Recife, 27 dez. 1991. Disponível em: [https://recifeemdia.recife.pe.gov.br/sites/default/files/CTM\\_COMPILADO.pdf](https://recifeemdia.recife.pe.gov.br/sites/default/files/CTM_COMPILADO.pdf). Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>10</sup> BRASIL. Lei n. 197/1989, de 21 de março de 1989. Institui e disciplina o imposto sobre a transmissão “inter-vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos. Porto Alegre, 21 mar. 1989. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/cgi-bin/nph-brs?s1=000022270.DOCN.&l=20&u=/netahtml/sirel/simples.html&p=1&r=1&f=G&d=atos&SECT1=-TEXT>. Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>11</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 491/2021, de 18 de janeiro de 2021. Altera a Lei Complementar n. 043, de 23 de dezembro de 1997 – Código Tributário do Município de Cuiabá. Cuiabá, 18 jan. 2021. Disponível em: <https://legislativo.camaracuiaba.mt.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>12</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 199/2004, de 21 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o Código Tributário Municipal de Porto Velho e dá outras providências. Porto Velho, 21 dez. 2004. Disponível em: <https://sapl.portovelho.ro.leg.br/norma/195>. Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>13</sup> BRASIL. Lei n. 7.186/2006, de 27 de dezembro de 2006. Institui o código tributário e de rendas do Município do Salvador. Salvador, 27 dez. 2006. Disponível em: <https://www2.sefaz.salvador.ba.gov.br/storage/5588/qxpboRQd4oNmK321EA77uwa8olGCRY-metaTEVJIE7CuiA3LjE4Ni0yMDA21C0gQ8OzZGlnbyBUcmliXTDoXJpbyBkZSBSZW5kYXMGLSAyNy4xM14yMDA2LnBkZg==-.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2023.

<sup>14</sup> BRASIL. Lei n. 729/1988, de 29 de dezembro de 1988. Institui no Município de Niterói o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, realizado por ato “intervivos”, a título oneroso e dá outras providências. Niterói, 29 dez. 1988. Disponível em: <https://www.seconser.niteroi.rj.gov.br/leis-municipais-de-niteroi>. Acesso em: 30 nov. 2023.

*juris tantum* de ser o montante que é pactuado entre as partes quando da celebração do contrato de compra e venda, de forma que, malgrado o racional adotado no Tema 1.113 do STJ, abrir-se-ia margem para autuações dos fiscos municipais por meio de interpretações de que, apesar de efetivamente transacionado pelo valor indicado, o bem supostamente teria um valor de mercado superior.

Por fim, há o Município de Belo Horizonte<sup>15</sup>, que adaptou a legislação para a tese firmada pelo STJ no Tema n. 1.113. No presente momento, está previsto expressamente que a base de cálculo do imposto deve considerar o valor declarado pelo contribuinte como o valor real da transação. É ver:

Lei n. 11.530, de 28 de junho de 2023 – Belo Horizonte

“Art. 5º A base de cálculo do imposto de que trata esta lei é o valor venal dos bens ou dos direitos transmitidos ou cedidos em condições normais de mercado.

§ 1º O valor da transação declarada pelo contribuinte no instrumento de aquisição dos bens ou dos direitos transmitidos ou cedidos goza da presunção de ser o valor de mercado, que somente pode ser afastado, nos termos do regulamento, mediante regular instauração de processo administrativo próprio. (rodapé)”

O quadro abaixo permite ver parte do estado da arte em relação às previsões das legislações municipais a respeito da base de cálculo do ITBI:

#### Estado da Arte da Legislação Municipal sobre Base de Cálculo do ITBI

<i>Presunção de legitimidade do valor declarado</i>	<i>O maior valor entre o (i) valor de transação e (ii) o “valor venal de referência”</i>	<i>Avaliação prévia do fisco</i>	<i>Valor venal</i>
<i>Belo Horizonte:</i> – Lei n. 11.530, de 28 de junho de 2023	<i>São Paulo:</i> – Decreto n. 55.196/2014 e a Lei n. 11.154/1991	<i>Recife:</i> – Lei n. 15.563/1991	<i>Salvador:</i> – Lei n. 7.186/2006
	<i>Manaus:</i> – Lei n. 459, de 30 de dezembro de 1998	<i>Porto Alegre:</i> – Lei Complementar n. 197, de 1989	<i>Curitiba:</i> – Lei Complementar Municipal n. 108/2017

<sup>15</sup> BRASIL. Lei n. 11.530/2023, de 28 de junho de 2023. Altera os arts. 5º e 16 da Lei n. 5.492/1988, que “Institui o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso ‘Inter Vivos’”. Belo Horizonte, 28 jun. 2023. Disponível em: <https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=17>. Acesso em: 30 nov. 2023.

	<i>Sorocaba:</i> – Lei n. 3.185/1989	<i>Cuiabá:</i> – Lei Complementar n. 491, de 18 de janeiro de 2021	<i>Niterói:</i> – Lei n. 729, de 29 de dezembro de 1988
	<i>Teófilo Otoni</i> – Lei Complementar n. 21	<i>Porto Velho:</i> – Lei Complementar n. 199, de 21 de dezembro de 2004	

Fonte: elaboração própria.

Não obstante a apresentação das correntes acima, é certo apontar que a disposição a respeito da base de cálculo do ITBI é matéria reservada à lei complementar, de modo que a legislação municipal não pode contradizer o comando da norma nacional. Consoante o art. 146, III, “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil, a incumbência de fixar as normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo a base de cálculo dos impostos delineados na Carta Magna, é atribuída à lei complementar. Dentro desse contexto, o ITBI se encontra dentre os tributos cuja base de cálculo deve ser disciplinada por normas gerais estabelecidas em lei complementar.

O entendimento advindo do art. 146 da Carta Magna é claro ao delimitar a competência legislativa e ao resguardar a autonomia dos municípios na fixação das alíquotas, contudo, deixa para a esfera do legislador nacional a definição dos parâmetros gerais relacionados à base de cálculo. Esta escolha do constituinte originário visa assegurar a uniformidade e a coerência nas regras fundamentais que norteiam a tributação sobre a transmissão de bens imóveis em todo o território nacional.

Nesse ponto, é salutar rememorar que Sacha Calmon concebe a especificação de que as leis complementares, incluindo as tributárias, são reconhecíveis tanto formal quanto materialmente<sup>16</sup>. Sob o prisma formal, uma lei complementar à Constituição é aquela aprovada por maioria absoluta no Congresso Nacional, conforme disposto no art. 69 da Constituição da República, característica que estabelece um procedimento mais rigoroso para a sua elaboração. Já do ponto de vista material, destaca-se que o objetivo fundamental das leis complementares é suplementar a Constituição, o que pode ocorrer tanto pela adição de normas quanto pela operacionalização dos comandos constitucionais<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 132-133.

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 133.

Sacha Calmon também destaca a clareza com que a Constituição atribui matérias específicas à reserva de lei complementar, com o fito de delinear um âmbito de validade material predeterminado constitucionalmente. Ao abordar a ordem jurídica dos Estados federativos, destaca-se a natureza nacional da lei complementar, para o fim de subordinar as ordens jurídicas parciais à sua autoridade<sup>18</sup>.

Sob o pressuposto acima balizado, é de se concluir que lei ordinária excederá seus limites na hipótese de versar acerca de matéria reservada à lei complementar<sup>19</sup>, sob pena de comprometer a ordem e a harmonia do sistema jurídico pátrio.

Dessa forma, a legislação municipal, ao estabelecer a base de cálculo do ITBI em contrariedade ao CTN, desafia a previsão constitucional, tornando-se incompatível com o ordenamento jurídico vigente.

Registre-se que o entendimento de que a base de cálculo do ITBI é matéria que só pode ser disciplinada por lei complementar não é unânime na doutrina. Para José Alberto Macedo<sup>20</sup>, seria necessário analisar se a definição da base de cálculo dos impostos em questão desempenha um papel atribuído à lei complementar tributária. Isso porque, em princípio, a competência para estabelecer todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária de um imposto pertence ao ente político a quem a Constituição concedeu a competência tributária desse imposto.

No seu entendimento, a definição das bases de cálculo, conforme previsto no art. 146, III, *a*, da Constituição, só deve ser atribuição da lei complementar quando atende aos requisitos estabelecidos nos incisos I (prevenir conflitos de competência tributária entre os entes políticos) ou II (regular as limitações constitucionais ao poder de tributar) do mesmo artigo.

Há de se discordar do nobre jurista, visto que não há construção hermenêutica que estabeleça dependência do art. 146, III, *a*, da Constituição em relação aos incisos I e II do mesmo artigo. Isso porque, por meio do inciso III da referida previsão constitucional, a reserva de lei complementar quanto ao estabelecimento da base de cálculo dos impostos está prevista dentro do âmbito nas normas gerais em matéria de legislação tributária. São as normas gerais uma dentre as hipóteses de reserva de lei complementar.

---

<sup>18</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 455.

<sup>19</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 137-138.

<sup>20</sup> MACEDO, Alberto. *ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009, p. 202.

Dessarte, uma hipótese prevista constitucionalmente como reservada à lei complementar, i.e., normas gerais em matéria de legislação tributária, não pode ser limitada a outras hipóteses de reserva de lei nacional, tais como dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Tal limitação não é reconhecida na doutrina. Para André Mendes Moreira<sup>21</sup>, no que diz respeito aos impostos, foi além a Constituição de 1988 e exigiu que a base de cálculo fosse veiculada não em lei ordinária, mas em lei complementar.

O STF coaduna com o entendimento em tela, posto que, no julgamento do Tema n. 84<sup>22</sup>, chegou ao entendimento de que viola o art. 146, inciso III, alínea *a*, da Carta Magna norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos os descontos incondicionais na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ora, se até mesmo a base de cálculo de tributo federal há de ser prevista por lei complementar, não se poderia argumentar que o aludido comando constitucional deve ser operacionalizado apenas para prevenir conflitos de competência tributária entre os entes políticos.

No Tema n. 84, o voto do relator, Ministro Marco Aurélio, aborda de maneira fundamentada a função tripla da lei complementar tributária na ordem constitucional, especialmente no que diz respeito ao art. 146 da Carta Política. Destacou-se que, apesar de divergências doutrinárias anteriores, a redação inequívoca do referido artigo estabeleceu três funções específicas para a lei complementar: evitar conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e dispor sobre normas gerais.

No contexto das normas gerais, o voto destaca a posição central da lei complementar na harmonização entre a rigidez da Constituição e a mutabilidade constante da legislação ordinária. A lei complementar, ao possuir caráter de lei nacional, explicita princípios e conceitos indeterminados da Constituição, fornecendo um referencial para a elaboração da legislação ordinária. A ação subsequente do legislador ordinário deve, portanto, respeitar as normas gerais contidas na lei complementar.

Nesse contexto, o Ministro reforça a importância da vinculação, a fim de destacar que a lei ordinária não precisa reproduzir literalmente a lei complementar, mas não pode ultrapassar os limites nacionais estabelecidos por esta.

---

<sup>21</sup> MOREIRA, André Mendes. Base de cálculo. *Enciclopédia jurídica da PUCSP*. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao-1/base-de-calculo>. Acesso em: nov. 2023.

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 567.935. Rel. Min. Marco Aurélio. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 03 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2568745&numeroProcesso=567935&classeProcesso=RE&numeroTema=84>. Acesso em: 25 nov. 2023.

Na ocasião, destacou-se que a aplicação desses princípios não se restringe aos níveis estadual e municipal, de modo que alcança também as leis ordinárias federais. O voto destaca que as leis federais não podem inovar no tratamento de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos federais, sob pena de invasão de competência da lei complementar, conforme estabelecido no art. 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição da República. A desobediência a esses parâmetros pode resultar na declaração de inconstitucionalidade formal do ato ordinário.

Por conseguinte, o voto do Ministro Marco Aurélio destaca a importância da lei complementar como instrumento normativo essencial na estrutura tributária, a fim de garantir a observância de normas gerais e a uniformidade na legislação tributária pátria, assim como para assentar que o legislador ordinário, de qualquer dos entes, deve obedecer a lei nacional.

À vista do exposto, ao contrariar o CTN na definição da base de cálculo do ITBI, as normas municipais desafiam as disposições constitucionais, de maneira que se tornam incongruentes com o sistema jurídico em vigor.

### **3. Da relação entre a base de cálculo e preceitos do sistema tributário, aplicada à interpretação do art. 38 do CTN**

#### ***3.1. Da necessidade de coerência entre o aspecto material da hipótese de incidência, capacidade contributiva e base de cálculo***

A relação entre a base de cálculo e a capacidade contributiva é um tema central no estudo do direito tributário, e os pensamentos de Paulo de Barros Carvalho e André Mendes Moreira oferecem perspectivas importantes sobre esse elo essencial.

Paulo de Barros Carvalho destaca a importância da seleção criteriosa dos eventos tributáveis pela autoridade legislativa, a partir da ideia de capacidade contributiva absoluta ou objetiva, que reflete a participação das pessoas em eventos que demonstram sinais de riqueza. A igualdade impositiva está intrinsecamente vinculada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, moderados pela base de cálculo<sup>23</sup>.

A capacidade contributiva, nesse contexto, é compreendida como a escolha de eventos que verdadeiramente refletem a riqueza envolvida, de modo a assegurar uma tributação equitativa. O § 1º do art. 145 da Constituição da República de 1988 reforça o princípio em voga, ao determinar a graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho, ainda, destaca que a base de cálculo possui a capacidade de validar, invalidar ou confirmar o critério material expresso na com-

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 371-373.

posição do suposto normativo. Destaca-se, ainda, a versatilidade dessa ferramenta jurídica, evidenciando três funções distintas: a) mensurar as proporções reais do fato; b) estabelecer a determinação específica da dívida; e c) validar, invalidar ou confirmar o verdadeiro critério material contido na descrição do antecedente da norma<sup>24</sup>.

André Mendes Moreira ressalta a visão de que a eleição da base de cálculo não é discricionária, pois deve refletir com precisão o critério material estabelecido pela norma tributária. A coerência entre base de cálculo e hipótese normativa é, portanto, um requisito inafastável para a validade da norma tributária<sup>25</sup>.

Desse modo, a base de cálculo desempenha um papel fundamental na concretização da capacidade contributiva, pois sua escolha deve permitir a mensuração exata da forma econômica que se busca tributar. A Constituição de 1988, ao ordenar a graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte, implica que o parâmetro de medição escolhido deve ser uma expressão autêntica dessa força econômica.

Para Francisco Leocádio<sup>26</sup>, tendo em vista que a materialidade do ITBI é a transmissão onerosa de bem imóvel, a base de cálculo deve necessariamente guardar relação com o valor da transação, de forma que não se admitiria critério que não possui relação com o aspecto material do imposto em voga.

Para o autor, por meio da base de cálculo do ITBI, em específico, alcança-se a capacidade contributiva, que se manifesta na transmissão onerosa de um bem, ao se eleger o valor dos bens ou direitos transmitidos como a base de cálculo do tributo, nos termos do art. 38 do CTN.

Nesse sentido, desde já, verifica-se diferença substancial entre o ITBI e o IPTU, o que não permite que suas bases de cálculo sejam idênticas: enquanto o IPTU não possui uma transação no seu aspecto material da hipótese de incidência, o fato gerador do ITBI se origina das transmissões onerosas pactuadas em um valor concreto, de forma que se permite gravar a capacidade contributiva em sua exata medida.

Denota-se, assim, a ideia de que a base de cálculo não é apenas um elemento técnico, mas, na verdade, instrumento crucial para se gravar a capacidade contributiva dos envolvidos, a fim de proporcionar uma relação equilibrada entre o ônus tributário e a capacidade econômica dos contribuintes. Essa abordagem ressalta a necessidade de coesão entre o aspecto material da hipótese de incidência

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

<sup>25</sup> MOREIRA, André Mendes. Base de cálculo. *Enciclopédia jurídica da PUCSP*. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao-1/base-de-calculo>. Acesso em: nov. 2023.

<sup>26</sup> NETO, Franciso Leocádio Ribeiro Coutinho. O ITBI na Constituição Federal. *Do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI*. São Paulo: Dialética, 2022, p. 60-73.

e a base de cálculo, a fim de se gravar a capacidade contributiva em sua exata medida; no caso do ITBI, por meio do valor da operação.

### 3.2. Do significado da expressão “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”

O vocábulo “valor venal” tem suas raízes etimológicas na língua latina, ao derivar da palavra VENUM”, que significa “relativo à venda” ou “que pode ser vendido”<sup>27</sup>. A raiz latina deu origem ao termo “vender” em português, de forma que a relação etimológica remonta à ideia central de avaliação associada a transações comerciais, na qual o preço de venda é um componente essencial.

Portanto, a interpretação literal da expressão “valor venal” não apenas carrega consigo uma origem linguística relacionada à venda, mas também encapsula a ideia fundamental de estabelecer um preço realista que seria alcançado em uma transação típica de compra e venda, considerando as condições normais do mercado imobiliário. Tal abordagem aproxima o “valor venal” do que é declarado como a transação entre as partes.

Contrários à tese firmada acima, poder-se-iam insurgir críticos para afirmar que o vocábulo “valor venal” também faz parte do comando normativo que estabelece a base de cálculo do IPTU, por meio do art. 33 do CTN. No caso do imposto sobre a propriedade territorial urbana, apontariam que não há qualquer referência à venda para atribuição do significado da expressão, até mesmo porque não há transferência de propriedade ou de seus direitos.

Não obstante, como visto no tópico acima, é necessário haver coesão entre o aspecto material da hipótese de incidência do ITBI e sua base de cálculo. Tem-se a imposição de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico para atribuir o signo da expressão *valor venal* para o IPTU e o ITBI.

Além da necessidade de interpretação sistêmica, é de se destacar que os próprios comandos dos arts. 33 e 38 do CTN, apesar de terem em si uma expressão parcial idêntica, não são completamente idênticos. Enquanto o art. 33 do CTN estatui que, para o IPTU, “[a] base do cálculo do impôsto é o valor venal do imóvel”, o art. 38 do CTN prevê que, no que tange ao ITBI, “[a] base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Denota-se que o art. 38 do CTN finda com o termo “transmitidos”, enquanto o art. 33 do CTN termina com o vocábulo “do imóvel”, sem fazer referência a um verbo que expresse movimento transacional. Nesse diapasão, é de se trazer à baila o princípio linguístico da composicionalidade, segundo o qual o valor semântico global de uma expressão depende do valor semântico singular das outras palavras com as quais esteja combinada<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa [recurso eletrônico]*. Rio de Janeiro: Lexikon, 2012, p. 3.479.

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. A não cumulatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2023, p. 133-175.

Da mesma forma que as expressões “abrir o computador”, “abrir a garrafa”, “abrir a pasta”, “abrir espaço”, “abrir caminho”, “abrir a blusa” possuem valores semânticos diferentes para o verbo abrir, é possível que a expressão “valor venal” tenha significados distintos, a depender de se está a tratar do IPTU ou do ITBI, justamente pela composicionalidade, ou não, de um verbo que expresse movimento transaccional.

Em cada um dos casos, a expressão adjetival “valor venal” experimenta significados específicos de instanciamento de acordo com a situação sobre a qual recai: *transmitir* bem imóvel ou *ter* propriedade de bem imóvel.

Por conseguinte, a expressão “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, para os fins de atribuir a base de cálculo do ITBI, possui o significado semântico do que é pactuado entre as partes em condições normais de mercado, seja por interpretação literal ou sistêmica do art. 38 do CTN.

#### 4. Do julgamento do Tema n. 1.113 do STJ

O recurso especial que veio a ser alvo do Tema Repetitivo n. 1.113/STJ advém de apelo manejado pelo Município de São Paulo em face do acórdão do TJSP em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, no qual se firmou a seguinte tese<sup>29</sup>:

“Fixaram a tese jurídica da base de cálculo do ITBI, devendo ser calculado sobre o valor do negócio jurídico realizado e, se adquirido em hastas públicas, sobre o valor da arrematação ou sobre o valor venal do imóvel para fins de IPTU, aquele que for maior, afastando o valor de referência.”

A Primeira Seção, em sessão virtual finalizada em 5 de outubro de 2021, decidiu pela afetação do recurso especial à sistemática dos repetitivos, com o propósito de estabelecer esclarecimentos quanto à (des)vinculação da base de cálculo do ITBI à do IPTU e à (i) legitimidade da adoção de valor venal de referência fixado pelo fisco municipal como parâmetro para o ITBI.

Nos autos, o Ministério Público Federal, ao opinar pelo provimento do recurso, defendeu a dissociação entre o valor venal do imóvel para o cálculo do ITBI e do IPTU. Ademais, reforçou a ilegitimidade da adoção do valor venal de referência predefinido pelo fisco municipal como critério para a base de cálculo do ITBI.

No julgamento do mérito, o STJ, ao confirmar que a apuração do elemento quantitativo está atrelada ao aspecto material da hipótese de incidência, sublinhou a necessidade de estudar a modalidade de lançamento do ITBI. Esta análise

<sup>29</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Tribunal Especial – Público. Processo Paradigma 2243516-62.2017.8.26.0000. Rel. Des. Burza Neto. Diário de Justiça Eletrônico, São Paulo, 31 jul. 2019. Disponível em: <https://dje.tjsp.jus.br/cdje/index.do?jsessionid=0E32E8B27BFF460A643D-7543C939B0CE.cdje2>. Acesso em: 26 nov. 2023.

se tem início com a previsão geral e abstrata do fato gerador, a qual está estabelecida no art. 35 do CTN.

Nesse sentido, a Corte da Cidadania ressaltou que o ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento: por declaração ou por homologação, a depender da legislação municipal. Destacou-se a inviabilidade de o fisco proceder, antecipadamente, ao lançamento de ofício.

Por conseguinte, baseada no princípio da boa-fé objetiva, presume-se que o valor declarado pelo contribuinte reflete o valor venal de mercado do imóvel, o que só pode ser afastado pelo fisco caso o valor declarado se mostre imediatamente incompatível com a realidade, a justificar a instauração de procedimento para o arbitramento da base de cálculo, com garantia do contraditório ao contribuinte e na linha dos requisitos do art. 148 do CTN.

Na ocasião, foram firmadas as seguintes teses:

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

O julgamento do Tema n. 1.113 pelo STJ representa um marco na determinação da base de cálculo do ITBI, ao esclarecer acerca da desvinculação ao IPTU e a ilegitimidade do valor venal de referência. A decisão, ainda, prima pelo princípio da presunção de boa-fé, bem como assenta a inviabilidade prática do lançamento de ofício para o imposto em voga. Por fim, primordialmente, a Corte da Cidadania deixou claro que eventual procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo do ITBI somente pode ocorrer se cumpridos os requisitos do art. 148 do CTN.

## **5. Da interpretação adotada pelos municípios para contornar a tese firmada no Tema n. 1.113 do STJ**

Ao estudar processos judiciais públicos que envolvem a cobrança do ITBI, denota-se que os municípios têm adotado interpretação, no que tange à tese firmada no Tema n. 1.113 do STJ, de que o afastamento do valor declarado pelo contribuinte poderia ser realizado mediante a instauração de processo administrativo. Outrossim, as municipalidades têm alegado que o procedimento poderia ser deflagrado nas ocasiões em que se averiguasse simples dissonância entre o valor declarado como transacionado e o “valor venal” que a municipalidade entende como devido.

---

SOUZA, Gianluca Pereira. Presunção de Legitimidade do Valor da Transação Declarado pelo Contribuinte para Fins de Base de Cálculo do ITBI – Uma Questão Pacificada?

Revista Direito Tributário Atual v. 58. ano 42. p. 207-227. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024.

No processo n. 5030155-49.2024.8.13.0024<sup>30</sup>, o imóvel foi declarado como adquirido por R\$ 310.500,00, mas a administração tributária apurou que o valor de mercado seria de R\$ 787.305,00, a justificar a correção da base de cálculo pelo fisco. Nos autos, o Município de Belo Horizonte argumenta que, na linha da tese firmada no Tema Repetitivo n. 1.113 do STJ, a Administração Pública teria a prerrogativa de realizar a revisão da base de cálculo declarada pelo contribuinte por meio de procedimento administrativo.

Assim, defendeu o Município de Belo Horizonte que, para encontrar a base de cálculo do ITBI, dever-se-ia considerar o valor de mercado do imóvel, não o valor pago na transação. O ente público argumenta que os imóveis seriam, com frequência, vendidos por montante inferior ao valor de mercado por diversas razões, como necessidade de capitalização urgente do vendedor. Haveria também situações em que os contribuintes declarariam valores menores do que os reais, supostamente para pagar menos imposto.

No processo n. 5003202-77.2024.8.13.0079<sup>31</sup>, uma incorporadora imobiliária impetrou mandado de segurança, no qual alega que firmou um contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel Urbano pelo valor de R\$ 2.540.000,00. No entanto, a avaliação do Fisco Municipal de Contagem determinou a base de cálculo do ITBI em R\$ 4.517.061,93, sob o fundamento de que esse seria o valor venal do bem em questão.

De modo semelhante, nos autos em questão, a Procuradoria Municipal defende a sua atuação com o argumento de que foi seguida a tese firmada no Tema Repetitivo n. 1.113 do STJ, já que a Fiscalização teria realizado o procedimento administrativo para o auditor definir o valor de mercado do bem imóvel.

De forma semelhante, no processo n. 3035768-85.2023.8.06.0001<sup>32</sup>, o Município de Fortaleza argumenta que, apesar de o contribuinte ter declarado a aquisição de um lote urbano pelo valor de R\$ 650.000,00, a base de cálculo do ITBI teria sido estabelecida em R\$ 1.100.000,00 pela Secretaria de Finanças. No bojo do processo judicial, a Procuradoria sustenta que a base de cálculo do ITBI deve ser o valor de mercado do imóvel, o qual teria sido definido pelo Fisco ao verificar a declaração do contribuinte.

<sup>30</sup> BRASIL. TJMG. Mandado de Segurança n. 5030155-49.2024.8.13.0024, M.A.R. e Município de Belo Horizonte, 5 de março de 2024. Disponível em: <https://pje.tjmg.jus.br/pje/login.seam>. Acesso em: 30 jun. 2024.

<sup>31</sup> BRASIL. TJMG. Mandado de Segurança n. 5003202-77.2024.8.13.0079, F.I.M.S. e Município de Contagem, 8 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://pje.tjmg.jus.br/pje/login.seam>. Acesso em: 30 jun. 2024.

<sup>32</sup> BRASIL. TJCE. Mandado de Segurança n. 3035768-85.2023.8.06.0001, I.M. LTDA e Município de Fortaleza, 8 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://pje.tjce.jus.br/pje1grau/login.seam>. Acesso em: 30 jun. 2024.

Nos autos, o município defende que optou por sujeitar o ITBI ao lançamento por declaração, de forma que se lhe seria reservada a faculdade de retificar os dados declarados pelo contribuinte, que, em matéria do ITBI, faz-se mediante avaliação individualizada.

À vista do apresentado, dessume-se que municípios brasileiros têm adotado interpretação a respeito do alcance do Tema Repetitivo n. 1.113 do STJ que lhes permitiria exigir o ITBI pelo valor que entendem como de mercado, por meio de simples instauração de processo administrativo. Não obstante, tal procedimento não está correto, posto que subverte a exegese do art. 38 do CTN e se dá à revelia do art. 148 do CTN, conforme se abordará na sequência.

## **6. Do escopo da atividade prevista no art. 148 do CTN para fins de averiguação da base de cálculo do ITBI**

Conforme visto, à luz do Tema Repetitivo n. 1.113 do STJ, restou firmada a tese de que o valor da transação declarado pelo contribuinte “goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN)”.

É salutar rememorar que o procedimento de arbitramento somente é autorizado, nos termos do art. 148 do CTN, quando (1) sejam omissos ou não mereçam fé (1.1) as declarações, ou (1.2) os esclarecimentos prestados, ou (1.3) os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, sendo, de toda forma, garantido ao contribuinte a possibilidade de contestação e exercício do contraditório.

Nesse sentido, conforme adverte Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro<sup>33</sup>, o arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento quando os documentos e dados fornecidos pelo contribuinte ou por terceiros obrigados a informar são imprestáveis para a determinação da base de cálculo do imposto. Não se trata, portanto, de critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, o qual poderia ser utilizado mesmo que o contribuinte tenha escrita regular e foi correto em suas informações.

Denota-se, por conseguinte, a impropriedade do procedimento realizado pelos municípios nos casos citados *supra*, posto que o arbitramento não se deu com fundamento na ocorrência de uma das hipóteses do art. 148 do CTN, mas, tão somente, com supedâneo na alegação de diferença entre o valor declarado pelo contribuinte e o que a Autoridade Administrativa entende como devida.

Nesse sentido, para que os municípios desconsiderem o valor declarado pelo contribuinte como o valor da transação, é necessário provar que o particular te-

---

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.342.

nha fraudado ou omitido as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos.

Outrossim, conforme exposto acima, o sentido semântico do dispositivo que expressa a base de cálculo no CTN (art. 38) converge para que se considere o valor transacionado entre as partes, a fim de permitir gravar a capacidade contributiva em sua exata medida. O valor declarado para a operação expressa a base de cálculo do imposto, de forma que o seu afastamento somente pode ocorrer na hipótese de o contribuinte ou o terceiro legalmente obrigado terem falseado ou omitido informações a respeito da declaração do montante.

Dessarte, para que a Autoridade Administrativa Municipal efetue o arbitramento da base de cálculo do ITBI, é necessário que os documentos e dados fornecidos pelo contribuinte ou por terceiros obrigados a informar sejam imprestáveis. Na linha do art. 148 do CTN, para que o valor seja arbitrado pela fiscalização, é necessário que haja vício na declaração do valor da operação, de modo que não é suficiente que o município adote entendimento de que o imóvel tenha valor de mercado superior ao que pactuado entre as partes.

## 7. Conclusão

O presente trabalho teve por objetivo analisar a interpretação do art. 38 do CTN, o qual estabelece que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. O sentido semântico do comando prescritivo em questão revela que a base de cálculo do ITBI é o valor da operação declarado pelas partes, o que se faz em reverência à coesão entre o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo. Permite-se, assim, gravar a manifestação da capacidade contributiva em sua exata medida.

Outrossim, no julgamento do Tema n. 1.113, a Corte da Cidadania lançou mão de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico, ao avaliar a modalidade de lançamento do tributo, para assentar a diferença da base de cálculo do IPTU e do ITBI. Afastou-se, assim, uma leitura isolada do dispositivo que apontaria a uma convergência com o valor da base gravável do IPTU.

Na ocasião, o STJ deixou claro que possui presunção de legitimidade o valor da transação declarado pelo contribuinte para fins de base de cálculo do ITBI, o qual somente pode ser afastado se cumpridos os requisitos do art. 148 do CTN.

Por fim, verificou-se que os municípios têm realizado verdadeiro planejamento fiscal às avessas, por meio de interpretação equivocada do que decidiu o STJ no Tema n. 1.113. Demonstrou-se, ainda, que não basta a ocorrência de mera divergência entre o montante declarado pelas partes como transacionado e aquele que a fiscalização entende como valor de mercado; é necessário que sejam cumpridos os requisitos do art. 148 do CTN, de forma que o valor somente pode ser arbitrado no caso de os documentos e dados fornecidos pelo contribuinte ou por terceiros obrigados a informar sejam imprestáveis.

## Referências

- ÁVILA, Humberto. A não cumulatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2023,. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/issue/view/75>. Acesso em: 23 mar. 2024.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BRASIL. Lei n. 197/1989, de 21 de março de 1989. Institui e disciplina o imposto sobre a transmissão “inter-vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos. Porto Alegre, 21 mar. 1989. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/cgi-bin/nph-brs?s1=000022270.DOC-N.&l=20&u=/netahtml/sirel/simples.html&p=1&r=1&f=G&d=atos&SECT1=TEXT>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 567.935. Rel. Min. Marco Aurélio. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 03 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2568745&numeroProcesso=567935&classeProcesso=RE&numeroTema=84>. Acesso em: 25 nov. 2023.
- BRASIL. Lei Complementar n. 491/2021, de 18 de janeiro de 2021. Altera a Lei Complementar n. 043, de 23 de dezembro de 1997 – Código Tributário do Município de Cuiabá. Cuiabá, 18 jan. 2021. Disponível em: <https://legislativo.camaracuiaba.mt.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei Complementar n. 199/2004, de 21 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o Código Tributário Municipal de Porto Velho e dá outras providências. Porto Velho, 21 dez. 2004. Disponível em: <https://sapl.portovelho.ro.leg.br/norma/195>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei n. 7.186/2006, de 27 de dezembro de 2006. Institui o código tributário e de rendas do Município do Salvador. Salvador, 27 dez. 2006. Disponível em: <https://www2.sefaz.salvador.ba.gov.br/storage/5588/qxpboRQd4oNm-k321EA77uwa8olGCRY-metaTEVJIE7CuiA3LjE4Ni0yMDA2IC0gQ8OzZGlnbyBUcmlidXTDoXJpbyBkZSBSZW5kYXMgLSAyNy4xMi4yMDA2LnBkZg==-.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei n. 729/1988, de 29 de dezembro de 1988. Institui no Município de Niterói o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, realizado por ato “intervivos”, a título oneroso e dá outras providências. Niterói, 29 dez. 1988. Disponível em: <https://www.seconser.niteroi.rj.gov.br/leis-municipais-de-niteroi>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei n. 11.530/2023, de 28 de junho de 2023. Altera os arts. 5º e 16 da Lei n. 5.492/88, que “Institui o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso ‘Inter Vivos’”. Belo Horizonte, 28 jun. 2023. Disponível em: ht-

[tps://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=17](https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=17). Acesso em: 30 nov. 2023.

- BRASIL. Decreto n. 55.196, de 11 de junho de 2014. Aprova o Regulamento do Imposto sobre 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 à sua aquisição – *IT-BI-IV*, 11 jun. 2014. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-55196-de-11-de-junho-de-2014>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei n. 459/1998, de 30 de dezembro de 1998. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis. Manaus, 30 dez. 1998. Disponível em: <https://manausatende.manaus.am.gov.br/storage/webdisco/2021/05/18/outros/c00067d899f79d2e59b7b93a1cf2e83a.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei n. 3.185/1989, de 30 de abril de 2015. Dispõe sobre a instituição de impostos e revoga a Lei n. 3.016, de 15 de dezembro de 1988. Sorocaba, 30 abr. 2015. Disponível em: <https://www.camarasorocaba.sp.gov.br/propositura.html?id=5e3f0e1405d7040f28b4613a>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei Complementar n. 21, de 20 de dezembro de 2000. Institui o Código Tributário do Município de Teófilo Otoni-MG. Teófilo Otoni, 20 dez. 2000. Disponível em: <https://www.teofilootoni.mg.leg.br/legislacoes>. Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Lei n. 15.563/2006, de 27 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências. Recife, 27 dez. 1991. Disponível em: [https://recifeemdia.recife.pe.gov.br/sites/default/files/CTM\\_COMPILADO.pdf](https://recifeemdia.recife.pe.gov.br/sites/default/files/CTM_COMPILADO.pdf). Acesso em: 30 nov. 2023.
- BRASIL. Mandado de Segurança n. 5030155-49.2024.8.13.0024, M.A.R. e Município de Belo Horizonte, 5 de março de 2024. TJMG. Disponível em: <https://pje.tjmg.jus.br/pje/login.seam>. Acesso em: 30 jun. 2024.
- BRASIL. Mandado de Segurança n. 5003202-77.2024.8.13.0079, F.I.M.S. e Município de Contagem, 8 de fevereiro de 2024. TJMG. Disponível em: <https://pje.tjmg.jus.br/pje/login.seam>. Acesso em: 30 jun. 2024.
- BRASIL. Mandado de Segurança n. 3035768-85.2023.8.06.0001, I.M. LTDA e Município de Fortaleza, 8 de fevereiro de 2024. TJCE. Disponível em: <https://pje.tjce.jus.br/pje/1grau/login.seam>. Acesso em: 30 jun. 2024.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa* [recurso eletrônico]. Rio de Janeiro: Lexikon, 2012.

- FISCHER, Octavio Campos. Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica. *Revista Internacional Consinter*, ISSN 2183-9522 (on-line). Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/0821>. Acesso em: nov. 2023.
- HARADA, Kyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Dialética, 2021.
- MACEDO, Alberto. *ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.
- MOREIRA, André Mendes. Base de cálculo. *Enciclopédia jurídica da PUCSP*. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao-1/base-de-calculo>. Acesso em: nov. 2023.
- NETO, Franciso Leocádio Ribeiro Coutinho. O ITBI na Constituição Federal. *Do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI*. São Paulo: Dialética, 2022.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Bases de cálculo do IPTU e do ITBI (e do IT-CMD). *Revista Direito Tributário Atual* v. 50 (on-line), ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.