

A Base de cálculo do ITBI no município de São Paulo e o entendimento jurisprudencial acerca do tema.

Mariane Paiva de Oliveira Silva¹

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo traçar considerações acerca da base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), no Município de São Paulo, bem como analisar o entendimento atual da jurisprudência sobre o tema. Inicialmente, serão pontuados aspectos gerais sobre o imposto, depois, serão analisadas as modificações da Lei Municipal n.º 11.154/1991, especificamente o acréscimo dos artigos 7-A e 7-B, objetos de apreciação pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (Arguição de Inconstitucionalidade Cível n.º 0056693-19.2014.8.26.0000) e, posteriormente, o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n.º 2243516- 62.2017.8.26.0000 (Tema 19). Em seguida, o foco será dado a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida no Recurso Especial n.º 1.937.821/SP (Tema 1.113), que fixou o entendimento de que a base de cálculo do ITBI não está vinculada a do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e que o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, devendo portanto ser utilizado como base de cálculo do tributo, salvo mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN).

Palavras-chave: ITBI; base de cálculo; jurisprudência; município de São Paulo.

ABSTRACT

The present work aims to outline considerations about the calculation basis of the Real Estate Transfer Tax (ITBI) in the Municipality of São Paulo, as well as to analyze the current understanding of the jurisprudence on the subject. Initially, general aspects of the tax will be pointed out, then the modifications of Municipal Law No. 11,154/1991 will be analyzed, specifically the addition of articles 7-A and 7-B, objects of consideration by the Court of Justice of the State of São Paulo (Civil Unconstitutionality Allegation No. 0056693-19.2014.8.26.0000) and, subsequently, the Incident for the Resolution of Repetitive Demands No. 2243516-62.2017.8.26.0000 (Theme 19). Next, the focus will be given to the recent decision of the Superior Court of Justice, issued in Special Appeal No. 1.937.821/SP (Topic 1.113), which established the understanding that the calculation basis of the ITBI is not linked to that of the Urban Property and Territorial Tax (IPTU) and that the value of the transaction declared by the taxpayer enjoys the presumption that it is consistent with the market value, therefore, it must be used as a basis for calculating the tax, except through the regular initiation of its own administrative proceeding (article 148 of the CTN).

Keywords: ITBI; basis of calculation; jurisprudence; municipality of São Paulo.

¹ Residente jurídica do Programa de Residência Jurídica da Procuradoria Geral do Município de São Paulo, alocada na Assessoria Jurídica da Secretaria Municipal da Pessoa com Deficiência – SMPED (2022-2025). E-mail: marianepaiva11@gmail.com

1. Introdução

A base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI - tem sido objeto constante de questionamentos judiciais, opondo contribuintes e Fazenda Municipal. O presente artigo tem como intuito analisar qual tem sido o entendimento jurisprudencial sobre o tema no Município de São Paulo. A discussão do tópico se torna necessária, em razão do significativo impacto econômico desse imposto, visto que são inúmeros os negócios jurídicos de transmissão da propriedade imobiliária sobre os quais incide. A investigação acadêmica ora proposta será pautada pelo método dedutivo, a ser empreendido a partir de uma revisão bibliográfica multidisciplinar de livros, artigos, legislação e jurisprudência sobre o assunto.

O imbróglio envolvendo a base de cálculo do ITBI, no Município de São Paulo, ganhou força, após modificações legislativas da Lei Municipal n.º 11.154/1991. Anteriormente, o ITBI incidia sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, com expressa referência ao valor venal do imóvel conforme estabelecido para fins de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU - ou, nos casos em que houvesse o valor de aquisição, o maior montante entre os dois.

Até a data de finalização deste trabalho, a legislação municipal de São Paulo estabelece que o imposto incide sobre o valor da transação imobiliária ou sobre o valor venal de referência, o que for superior, sendo o último apurado e fornecido pela Prefeitura de São Paulo de acordo com a redação dada pela Lei Municipal n.º 14.256/2006.

Este novo sistema de aferição do cálculo do ITBI, acabou por gerar um aumento de demandas judiciais, nas quais se questiona a utilização da base de cálculo valor venal de referência - VVR - especialmente por esta, supostamente, encarecer as operações imobiliárias, vez que em comparação aos valores venais estabelecidos para base de cálculo do IPTU, o VVR é superior, assim como também, em alguns casos, maior que o valor da transação imobiliária.²

Cabe aqui pontuar um dos motivos pelos quais o Fisco Paulistano optou pela adoção do valor venal de referência. Ao longo dos anos, tem sido cada vez mais comuns transações imobiliárias com valores muito abaixo do real valor de mercado, sem que haja sido apresentado elementos que justificassem desvalorização tão expressiva dos imóveis.³ Assim, uma das finalidades de utilização do valor venal de referência é para diminuir comportamentos tendentes à evasão fiscal.

Em síntese, a legislação municipal de São Paulo continua adotando o valor venal de referência como base de cálculo do ITBI até o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário (RE n.º 1.412.419/SP), interposto pelo Município, originário do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (Tema 19) do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e Recurso Especial n.º [1.937.821/SP](#) (Tema 1.113) do Superior Tribunal de Justiça.

Em último caso, se a decisão do Tribunal for desfavorável, a Municipalidade terá que adequar sua legislação aos entendimentos das cortes superiores e buscar outros meios de combater a evasão fiscal e a consequente redução de arrecadação tributária decorrente da

² Exemplos comparativos de valores: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: Mandado de Segurança n.º 1000365-09.2022.8.26.0053 - VVR: R\$ 2.392.510,00; IPTU: R\$ 1.083.337,00; Transação: R\$ 700.000,00 / Mandado de Segurança n.º 1001842-67.2022.8.26.0053 - VVR: R\$10.126.585,00; IPTU: R\$ 6.810.078,00; Transação: R\$ 8.931.000,00/ Mandado de Segurança n.º 1000050-04.2023.8.26.0228 - VVR: R\$ 374.543,00; IPTU: R\$ 291.338,00; Transação: R\$ 102.980,00.

³ Exemplos de transações com valores discrepantes - Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: Mandado de Segurança n.º 1032143-60.2023.8.26.0053 - VVR: R\$ 2.238,270; IPTU: R\$ 1.818,739; Transação: R\$ 945.635,33 / Mandado de Segurança n.º 1034688-06.2023.8.26.0053 - VVR: R\$ 1.510.398,00; IPTU: R\$ 1.174.843,00; Transação: R\$ 500.000,00 / Mandado de Segurança n.º 1078458-49.2023.8.26.0053 - VVR: R\$ 5.954.236,00; VVI: R\$ 4.633.202,00; Transação: R\$ 900.000,00.

inutilização do valor venal de referência. Do contrário, enfrentará constantes derrotas no judiciário, tendo como consequência, que arcar com o pagamento de custas processuais e honorários advocatícios à parte contrária.

2. Aspectos gerais do ITBI na legislação paulistana

Para fins do presente estudo, importa apresentar a forma pela qual a legislação paulistana disciplinou o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.

O ITBI possui previsão legal na Constituição Federal em seu artigo 156, inciso II, e está disciplinado no Código Tributário Nacional nos artigos 35 a 38 e artigo 42.

A Constituição Federal, ao outorgar a competência para a instituição do ITBI, elegeu como área econômica passível de tributação a transmissão onerosa da propriedade imóvel. A escolha desta regra matriz deve-se ao fato de que a transmissão onerosa de bem imóvel indica capacidade econômica do contribuinte para suportar o ônus da tributação e concorrer para os gastos públicos.⁴

No Código Tributário Nacional, o artigo 35 estabelece que o fato gerador do imposto é a transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso: primeiro, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na Lei civil; segundo, de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia; e, terceiro, cessão de direitos relativos às referidas transmissões.⁵

A Lei Municipal n.º 11.154/1991, artigo 1º, acompanha o CTN e a CF/88 na demarcação das hipóteses de incidência do ITBI. E prossegue, no artigo 2º, relacionando quais negócios jurídicos acarretam a obrigação de pagar o imposto:

Art.2º - Estão compreendidos na incidência do imposto:

- I. a compra e venda;
- II. a dação em pagamento;
- III. a permuta;
- IV. o mandato em causa própria ou com poderes equivalentes para a transmissão de bem imóvel e respectivo substabelecimento, ressalvado o disposto no artigo 3º, inciso I, desta Lei;
- V. a arrematação, a adjudicação e a remição;
- VI. o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão, considerando, em conjunto, apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou montemor. (Redação dada pela [Lei nº 13.402/2002](#))
- VII. o uso, o usufruto e a enfiteuse;
- VIII. a cessão de direitos do arrematante ou adjudicatário, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação;
- IX. a cessão de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda;
- X. a cessão de direitos à sucessão;
- XI. a cessão de benfeitorias e construções em terreno compromissado à venda ou alheio;
- XII. a instituição e a extinção do direito de superfície; (Redação dada pela [Lei nº 14.125/2005](#))
- XIII. todos os demais atos onerosos translativos de imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis. (Incluído pela [Lei nº 14.125/2005](#))

Destarte, constata-se que o ITBI tem incidência ampla, não se restringindo apenas à

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 60.

⁵ HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 125.

hipótese de compra e venda de imóveis. Entretanto, o foco do presente trabalho será dado a essa modalidade.

No tocante à alíquota do imposto, isto é, o valor fixo ou percentual aplicado sobre qualquer tipo de aquisição de pessoa física ou jurídica a ser pago aos cofres públicos, compete aos Municípios, mediante lei, estabelecê-la.

Quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do ITBI, o artigo 12 da Lei Municipal n.º 11.154/1991 prevê que o pagamento deve ser feito antes de se efetivar o ato ou contrato sobre o qual incide o imposto, se formalizado por instrumento público e, no prazo de 10 (dez) dias de sua data, se por instrumento particular. Não obstante o que determina a lei, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o fato gerador do ITBI somente ocorre quando o instrumento translativo é registrado no registro imobiliário, consoante dispõe o artigo 1.245 do Código Civil. No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a jurisprudência é no mesmo sentido.⁶

O ITBI é imposto sujeito a lançamento por declaração ou homologação. No primeiro caso, o devedor deve informar à parte administrativa os dados sobre o fato gerador da cobrança e o setor responsável realiza o lançamento. Esse tipo de modelo prevê, ainda, uma cláusula sobre retificação caso seja necessário corrigir os dados fornecidos pelo contribuinte. Na segunda modalidade, homologação, o próprio contribuinte declara o quanto deve ao fisco municipal da localidade do imóvel. Assim, o pagamento efetuado pelo contribuinte é aprovado (homologado) pela administração fiscal nos termos do artigo 150 do CTN. O lançamento por homologação sempre permitirá ao ente tributante a revisão daquilo que foi declarado pelo sujeito passivo - contribuinte, nos termos do artigo 148 do CTN.

Feitas tais considerações, passa-se, a seguir, ao estudo da base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.

3. A base de cálculo do ITBI e a legislação do município de São Paulo

A base de cálculo do tributo é elemento essencial das obrigações tributárias, pois é critério quantitativo que informa ao contribuinte qual a quantidade de dinheiro a ser pago uma vez ocorrido o fato gerador descrito na lei.

Para tanto, o artigo 38 do Código Tributário Nacional estabelece que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Da leitura do supra dispositivo legal, percebe-se que o legislador foi omissivo quanto ao significado da expressão “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, cabendo a doutrina definir tal conceito.

Para De Plácido e Silva,⁷ valor venal deve ser entendido como “valor de venda, ou o valor mercantil, isto é, o preço por que as coisas foram, são ou possam ser vendidas”.

De acordo com a doutrina de Valéria Furlan:⁸

Valor venal — ressaltam Hugo de Brito Machado, Aires Bernardino Barreto e Roque Antônio Carraza — corresponde ao valor que o bem alcançaria caso fosse posto à venda em condições usuais de mercado, isto é, equivalendo ao preço de uma venda à vista, portanto sem inclusão de qualquer encargo relativo a financiamento, quando vendedor e comprador tenham plena consciência do uso a que pode servir aquele imóvel.

Por sua vez, Aliomar Baleeiro⁹ ensina que valor venal é aquele que “o imóvel alcançar para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”.

⁶ Vide Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, julgada em 25/03/2015, que declarou inconstitucional o artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/1991.

⁷ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1461.

⁸ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2ª edição revisada, atualizada e aumentada. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 100.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 10ª edição, Forense, pg. 167.

Importante pontuar, também, que o Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU - igualmente tem sua base de cálculo aferida a partir do valor venal do imóvel, conforme o artigo 33 do Código Tributário Nacional. Em consequência, uma parte substancial da doutrina conclui que o conceito de valor venal é unívoco, sendo este aplicável indistintamente à base de cálculo do IPTU e do ITBI. Nesse caso, o valor venal que for atribuído ao imóvel para fins de pagamento do IPTU deve também ser usado para cálculo do ITBI.

Cabe aqui uma ressalva, no caso da base de cálculo do IPTU, conforme explana José Alberto Oliveira Macedo,¹⁰ utiliza-se a Planta Genérica de Valores (PGV), “em razão da impossibilidade fática de o Fisco apurar, caso a caso, o valor venal do IPTU de todos os imóveis do Município, para fins de lançamento de ofício”.

Uma das desvantagens de adoção da PGV é a defasagem que normalmente se apresenta entre o preço (ou o valor de mercado atualizado dos imóveis) e o valor venal presente na lei da planta genérica de valores.

No caso da tributação do ITBI, diferentemente do IPTU, não há taxaço em massa, o que acaba possibilitando apuração do valor de mercado dos imóveis de forma individualizada, e, consequentemente, mais próximo da real capacidade contributiva do adquirente.

Ainda quanto à base de cálculo do ITBI, esclarece José Alberto Oliveira Macedo:¹¹

O imposto sobre a transmissão onerosa de bem imóvel tem como base de cálculo possível, o valor do bem. Mas, considerando as duas etapas que a materialidade transmissão apresenta (escritura pública e registro do título aquisitivo) no seu rito solene, pode dar ensejo, ao menos, à utilização de três grandezas que representam presunções relativas do valor do bem imóvel: (i) o preço declarado pelas partes no negócio jurídico; (ii) o valor venal do IPTU, com os critérios legais previstos para sua aplicação; e (iii) o valor de mercado atualizado do imóvel.

Portanto, em que pese o Código Tributário Nacional tenha adotado a expressão “valor venal” como base de cálculo do IPTU e do ITBI, é possível atribuir valores venais distintos para um mesmo imóvel. Nesse sentido, inclusive, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o REsp 1.937.821/SP, o qual será objeto de estudo nos próximos tópicos.

Retomando, a Lei Paulistana que regula a base de cálculo do ITBI é a n.º 11.154/1991. Em sua redação original, artigo 7º, ela considerava como base de cálculo do imposto “o valor venal dos bens ou direito transmitidos”, ou seja, adotava a mesma definição do artigo 38 do Código Tributário Nacional.

Todavia, com a superveniência das Leis Municipais n.º 14.125/2005 e n.º 14.256/2006, a redação do caput do artigo 7º da Lei Municipal n.º 11.154/1991 sofreu modificação, passando-se a 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”.

Para aplicação do conceito “valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado”, foi acrescido 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 (7º- B) carrou ao contribuinte o dever de impugnar a avaliação prévia assim realizada, caso com ela não concordasse, *in verbis*:

¹⁰ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI**: Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 267.

¹¹ *Ibidem*, p.263-264.

Art. 7º A - A Secretaria Municipal de Fazenda tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo. (Incluído pela Lei nº 14256/2006)

Art. 7º B - Caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Fazenda, nos termos de regulamentação própria, o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em portaria da Secretaria Municipal de Fazenda, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico. (Incluído pela Lei nº 14.256/2006)

Ou seja, com a nova alteração, o valor venal passou a ser apurado mediante pesquisa e coleta amostral permanente dos preços correntes de transações e de ofertas à venda no mercado imobiliário, mediante inclusive participação da sociedade, nos termos preconizados pelo artigo 8º, §2º do Decreto Municipal nº 51.627/2010, *in verbis*:

Art. 8º A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.

§ 1º. A Secretaria Municipal de Finanças 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 e 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 a disponibilização do referido valor. (...) (Grifo acrescido).

Tais alterações foram recebidas, pelos estudiosos do Direito, com muitas críticas. Dentre as principais questões debatidas, pontuava-se que a legislação municipal não poderia atribuir ao Poder Executivo (Secretaria Municipal de Finanças) a prerrogativa de determinar a base de cálculo do imposto, tendo em vista se tratar de matéria privativa de lei complementar, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal.¹²

No mais, asseveraram, também, que tais modificações acabaram por criar um diferente conceito de valor venal, denominado valor venal de referência, que não se aproximava nem do valor de mercado, e nem do valor venal do IPTU, acarretando um aumento na base de cálculo do tributo, em desconformidade com o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, bem como artigo 97 do Código Tributário Nacional que estabelece a exigência de lei para majoração de tributo.¹³

¹² Art. 146 - Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

¹³ 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; (...); Art. 97 - Somente lei poderá estabelecer: I - A instituição de tributos, ou a sua extinção; II - A majoração de tributos, ou a sua

Diante da repercussão ocasionada pela adoção do valor venal de referência pela Municipalidade, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade n.º 0056693-19.2014.8.26.0000, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 7º A e 7º B da Lei Municipal n.º 11.154/1991 e determinou que, “por ocasião do registro das escrituras públicas de compra e venda, não poderia ser exigido o recolhimento do ITBI segundo um valor venal de referência”, veja-se:

(...) Para aplicação do conceito “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 (7º- B) carreou 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, por afronta ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e ao princípio da segurança jurídica. Com efeito, o valor venal de referência 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 realidade do mercado imobiliário; não pode se prestar à prévia fixação daquele montante tributável, obrigando o contribuinte ao recolhimento respectivo. (...)

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 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; nesta 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 (...) (TJSP; **Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0056693-19.2014.8.26.0000; Relator (a): Paulo Dimas Mascaretti; Órgão Julgador: Órgão Especial; Data do Julgamento: 25/03/2015**).¹⁴

redução, ressalvado o disposto nos artigos. 21, 26, 39, 57 e 65; (...) § 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.

¹⁴ Ementa: Incidente de inconstitucionalidade. Artigo 7º Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006, todas do Município de São Paulo, que estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa, implicitamente também questionou as disposições dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da mesma legislação municipal. Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU. Precedentes do STJ. Previsão contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista 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 o "real valor de mercado do imóvel". "Valor venal de referência", todavia, que deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI. Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município. Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento. Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável. Providência que, de toda sorte, depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação, ao qual o ITBI não se submete. Artigos 7º-A e 7º-B que, nesse passo, subvertem o procedimento estabelecido na legislação

Em que pese o Tribunal de Justiça de São Paulo tenha se posicionado sobre a matéria, o problema não parou por aí, pois, conforme sinaliza Mohamed Majdoub,¹⁵ “na prática, o Município de São Paulo continuou a divulgar as duas bases de cálculos distintas para IPTU e ITBI (Valor Venal e Valor Venal de Referência), obrigando, os Oficiais de Registro de Imóveis e Tabeliões, a exigir o recolhimento do ITBI com base no valor venal de referência”.

4. O entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo expressado no Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (Tema 19)

Conforme citado anteriormente, ainda que o Tribunal de Justiça tenha se manifestado acerca da inconstitucionalidade dos artigos 7º A e 7º B da Lei Municipal n.º 11.154/1991, restou pendente a dúvida sobre qual seria a correta base de cálculo do ITBI, uma vez que a legislação tributária utiliza a mesma expressão “valor venal”, para se referir a base de cálculo do IPTU e do ITBI.

Assim, diante das contínuas demandas judiciais questionando a utilização do valor venal de referência, coube, novamente, ao Poder Judiciário, por meio do julgamento do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n.º 2243516- 62.2017.8.26.0000 (Tema 19), definir qual seria o correto valor venal a ser utilizado como base de cálculo do ITBI, no Município de São Paulo, in verbis:

(...) Em relação à base de cálculo do ITBI, cumpre observar que **é ilegal a instituição de um valor venal distinto daquele utilizado para o IPTU, uma vez que implica em afronta ao princípio da segurança jurídica.** (...) Nesse sentido, **não obstante o IPTU e o ITBI possuam regimes jurídicos próprios,** tendo ambos a mesma base de cálculo definida em lei complementar (arts. 33 e 38 do CTN), **não pode o legislador ordinário diferenciar a expressão monetária do valor venal conforme se refira à propriedade ou à transmissão do bem ou do direito.** Assim, configura afronta ao princípio da segurança jurídica (art. 5º, caput, da CF) e ao da legalidade estrita (arts. 37, caput e 150, I, da CF), caso, no mesmo exercício, a Prefeitura Municipal adote um valor venal para o cálculo do IPTU e outro, valor venal, mais elevado, para o cálculo do ITBI. Por essas razões, a base de cálculo do ITBI deve corresponder ao valor venal do bem imóvel transferido e, caso este valor seja inferior ao da negociação, deve prevalecer este último. (TJSP; IRDR 2243516-62.2017.8.26.0000; Relator (a): Burza Neto; Órgão Julgador: Órgão Especial; Data do Julgamento: 23/05/2019).¹⁶

Em linhas gerais, o Tribunal entendeu pela impossibilidade de adoção do valor venal de referência, devendo, portanto, o contribuinte recolher o ITBI com base no valor venal do

complementar tributária, em afronta ao princípio da legalidade estrita, inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Inadmissibilidade, ainda, de se exigir o recolhimento antecipado do tributo, nos moldes estabelecidos no artigo 12 da Lei Municipal n.º 11.154/91, por representar violação ao preceito do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal. Registro imobiliário que é constitutivo da propriedade, não tendo efeito meramente regularizador e publicitário, razão pela qual deve ser tomado como fato gerador do ITBI. Regime constitucional da substituição tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que nem tem lugar na espécie, haja vista que não se cuida de norma que autoriza a antecipação da exigibilidade do imposto de forma irrestrita. Arguição acolhida para o fim de pronunciar a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei n.º 11.154/91, do Município de São Paulo.

¹⁵ MAJDOUB, Mohamed. Município de São Paulo retira consulta do valor venal de referência. **Migalhas**, 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/344058/municipio-de-sao-paulo-retira-consulta-do-valor-venal-de-referencia> Acesso em: 14 dez. 2023.

¹⁶ Ementa: Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - ITBI - Base de Cálculo - Deve ser calculado sobre o valor do negócio jurídico realizado ou sobre o valor venal do imóvel para fins de IPTU, aquele que for maior, afastando o “valor de referência” - Ilegalidade da apuração do valor venal previsto em desacordo com o CTN - Ofensa ao princípio da legalidade tributária, artigo 150, inciso I da CF Precedentes - IRDR Provido para fixar a tese jurídica da base de cálculo do ITBI, devendo corresponder ao valor venal do imóvel ou ao valor da transação, prevalecendo o que for maior.

IPTU ou valor da transação, o que for superior.

Antes de pontuar os fundamentos adotados pela corte, necessário contextualizar a ação que resultou no Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (Tema 19).

Em dezembro de 2017, a Fortress Negócios Imobiliários Ltda., pessoa jurídica de direito privado, acionou o Poder Judiciário arguindo que, em razão da incorporação ao seu patrimônio, em realização de capital, de três imóveis, localizados em municípios distintos, incorreu na prática do fato gerador relativo ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), já que não se enquadrava na hipótese de imunidade tributária prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

A empresa asseverou que, em todos os casos, ao efetuar o lançamento do referido imposto, as Municipalidades adotaram como base de cálculo valor distinto ao estabelecido pelo artigo 38 do Código Tributário Nacional, impondo a suscitante o recolhimento do ITBI a maior.

A fim de reaver os valores pagos em questão, a entidade jurídica ajuizou as ações de repetição de indébito fiscal n.º 1008270-75.2016.8.26.0053, n.º 1001456-27.2016.8.26.0286 e n.º 1000276-27.2016.8.26.0075, contra os municípios de São Paulo, Itu e Bertioga.

Ocorre que em cada uma das ações os resultados obtidos foram divergentes, e todas as decisões ampararam-se na jurisprudência existente no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Sendo assim, em razão da matéria não se encontrar pacificada e visando dirimir controvérsias sobre a questão, instaurou-se o IRDR ora analisado.

Diante do julgamento do IRDR n.º 2243516-62.2017.8.26.0000, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo adotou o posicionamento de que o ITBI deveria ser recolhido com base no valor venal do IPTU ou valor da transação, o que fosse maior.

Na ocasião, a corte entendeu pela ilegalidade da instituição de um valor venal diverso daquele utilizado para o IPTU, visto que caracterizava afronta aos princípios da legalidade estrita e segurança jurídica.

Fundamentou-se, também, que, não obstante o IPTU e o ITBI possuam regimes jurídicos próprios, tendo ambos a mesma base de cálculo definida em lei complementar (arts. 33 e 38 do CTN), o legislador ordinário não poderia diferenciar a expressão monetária do valor venal conforme se refira à propriedade ou à transmissão do bem ou do direito.

5. Entendimento do Superior Tribunal de Justiça - RESP. 1.937.821/SP (Tema 1.113)

Diante do posicionamento manifestado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (Tema 19), a Municipalidade interpôs Recurso Especial (REsp n.º 1.937.821/SP) sob a fundamentação de violação aos artigos 38 e 148 do Código Tributário Nacional.

Em suma, o Município arguiu que embora a base de cálculo do IPTU e do ITBI fossem a mesma, isto é, o valor venal do imóvel, cada qual possui um regime jurídico próprio. O ITBI é sujeito ao autolancamento por homologação ou declaração, enquanto que o lançamento do IPTU é efetuado, desde o início, de ofício pelo Fisco.

Para o IPTU, o valor é atribuído por estimativa, vez que inviável efetuar uma perícia para cada imóvel da cidade. Em regra, quase que absoluta, a estimativa fica abaixo do verdadeiro valor venal (historicamente, em média, cerca de trinta por cento inferior).¹⁷

Em relação ao ITBI, há autolancamento do tributo pelo contribuinte, tanto que caso constatado que a base de cálculo utilizada não corresponda ao efetivo valor de mercado por ocasião da transação, o Fisco deve proceder ao lançamento complementar de ofício.

A administração disponibiliza ao contribuinte, desde logo, com base em elementos objetivos e concretos existentes em seus cadastros acerca de pesquisas no local, levando em

¹⁷ MACEDO, José Alberto Oliveira, *op. cit.* p. 271.

consideração imóveis com as mesmas características do imóvel em discussão, qual o valor venal corretamente estimado no momento, isto tudo respeitando o devido processo legal, mediante possibilidade de avaliação especial, caso discorde o interessado do referido valor apontado.

O Município argumentou que a sistemática eleita para fixação do valor venal de referência, não violava o princípio da legalidade, pois não criava nova base de cálculo para o tributo e não transformava o autolançamento em lançamento de ofício. Apenas possibilitava ao contribuinte requerer, em seu benefício, a prévia avaliação do imóvel.

Ademais, pontuou que o banco de dados da Administração Municipal conta com mais de 300 mil amostras, com a coleta de informações junto a mais de 100 (cem) imobiliárias, sendo a apuração do valor, consolidada em normas técnicas (ABNT, IBAPE/SP, Comissão de Peritos Judiciais) e se opera com extremo conservadorismo, ou seja, de plano, aplica-se um abatimento da ordem de 10%, sendo certo, ainda, que os levantamentos são acompanhados pela CMVI.

Por fim, defendeu que a adoção dessa sistemática evitava que o contribuinte inadvertidamente recolhesse, como vinha ocorrendo na imensa maioria dos casos, não o valor venal, mas simplesmente o valor tido como mínimo legal (que era o valor venal adotado para fins de IPTU) ou mesmo o valor da operação, tornando, assim, remota a hipótese de vir a ser surpreendido com o lançamento complementar de ofício, com os acréscimos decorrentes em razão de eventual insuficiência do primeiro recolhimento quando do exame do Fisco para fins de homologação do auto lançamento levado a efeito.

Após alguns entraves, o recurso da Municipalidade chegou até o Superior Tribunal de Justiça para apreciação.

Em 2022, a fim de sanar a discussão sobre qual seria a base de cálculo do ITBI, o colendo Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.113), REsp n.º 1.937.821/SP, fixou o entendimento de que, em observância ao princípio da boa-fé, deve-se presumir que o valor da transação declarado pelo contribuinte é condizente com o valor venal de mercado, *in verbis*:

(...) **A base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU?** Quanto à base de cálculo do ITBI, o art. 38 do CTN dispõe que ela é “o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Como visto, o art. 35 do CTN é claro ao identificar o fato gerador como sendo a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões. Em sendo a transmissão ou a cessão realizada entre vivos, caso do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), temos que o fato gerador do imposto decorre de um negócio jurídico, porque nasce de um acordo de vontades entre o alienante e o adquirente. No que tange à base de cálculo, a expressão “valor venal” contida no art. 38 do CTN deve ser entendida como o valor considerado em condições normais de mercado para as transmissões imobiliárias. (...) Importa ressaltar que, embora seja possível dimensionar o valor médio dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado pode sofrer oscilações para cima ou para baixo desse valor médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação os interesses pessoais do vendedor (necessidade da venda para despesas urgentes, mudança de investimentos, etc.) e do comprador (escassez do imóvel na região, proximidade com o trabalho e/ou com familiares, etc.) no ajuste do preço. (...) Dito isso, agora é possível passar para o exame da modalidade de lançamento do ITBI, temática largamente discutida na doutrina e na jurisprudência.

Após cuidadosa reflexão, cheguei à conclusão de que o ITBI, em razão de seu fato gerador, somente comporta duas das modalidades de lançamento originário: por declaração ou por homologação, a depender da legislação municipal de cada ente tributante, sendo inviável ao fisco proceder, de antemão, ao seu lançamento de

ofício. Se a norma local exigir prévio exame das declarações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, estaremos diante de um lançamento por declaração. Nessa modalidade de lançamento, em face do princípio da boa-fé objetiva, presume-se que o valor da transação declarado pelo contribuinte está condizente com o valor venal de mercado daquele específico imóvel, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, a justificar a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que justificariam o quantum informado. Entretanto, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante, estaremos diante de um lançamento por homologação. Nessa hipótese, a Administração terá o prazo decadencial de cinco anos para proceder à revisão do pagamento realizado (que também engloba o exame acerca da correção da base de cálculo adotada), sem a qual o lançamento estará tacitamente homologado e, portanto, terá caráter definitivo.

Tanto o lançamento por declaração quanto o (lançamento) por homologação estão justificados pelas inúmeras circunstâncias já referidas que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio. **E aqui reside a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido, in concreto. Constata-se, dessa forma, que, dadas as características próprias do fato gerador desse imposto, a sua base de cálculo deverá partir da declaração prestada pelo contribuinte, ressalvada a prerrogativa da administração tributária de revisá-la, antes ou depois do pagamento, a depender da modalidade do lançamento, desde que instaurado o procedimento administrativo próprio**, em que deverá apurar todas as peculiaridades do imóvel (benfeitorias, estado de conservação, etc.) e as condições que impactaram no caráter volitivo do negócio jurídico realizado, assegurados os postulados da ampla defesa e do contraditório que possibilitem ao contribuinte justificar o valor declarado. (...)

É legítima a adoção de valor venal de referência previamente estipulado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI? (...) Ao fixar a base de cálculo com lastro em valor de referência previamente estabelecido, **o fisco busca, de fato, realizar o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos unilateralmente e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, presume-se de boa-fé. Além disso, a adoção desse valor de referência como primeiro parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI, com a inversão do ônus da prova ao contribuinte para demonstrar o contrário, subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois, a toda evidência, resulta em arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo**. Esse denominado valor venal de referência, ou equivalente, quando muito, poderá justificar a ação fiscal para apurar a veracidade da declaração prestada, mas, em hipótese alguma, pode servir para antecipar tal juízo, porquanto, além de não abranger todas as áleas definidoras do valor de mercado daquele específico imóvel, acaba por subtrair a garantia do contraditório assegurada ao contribuinte, cujo exercício pressupõe a prévia instauração de regular processo

administrativo. (STJ - REsp: 1937821 SP 2020/0012079-1, Relator: Ministro Gurgel de Faria, S1 – Primeira Seção; Data de Julgamento: 24/02/2022).¹⁸

Em resumo, o Superior Tribunal de Justiça adotou as seguintes teses: i) **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; ii) **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); iii) **o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente**.

A decisão do STJ vem justamente reconhecer que a fixação prévia de um valor venal de referência pelas prefeituras para servir de base de cálculo do ITBI é ilegal. O preço do imóvel negociado entre as partes deve gozar de presunção de veracidade e de boa-fé e ser considerado o que melhor reflete o valor de venda do bem ou direito em condições normais de mercado.

Fixou-se, inclusive, entendimento de que o valor venal atribuído pelos municípios para

¹⁸ Ementa: Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Base de cálculo. Vinculação com imposto predial e territorial urbano (IPTU). Inexistência. Valor Venal declarado pelo contribuinte. Presunção de veracidade. Revisão pelo Fisco. Instauração de processo administrativo. Possibilidade. Prévio valor de referência. Adoção. Inviabilidade. 1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o “valor venal”, a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos. 2. Os arts. 35 e 38 do CTN dispõem, respectivamente, que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões e que a base de cálculo do tributo é o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, que corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado. 3. A possibilidade de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço. 4. O ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário: por declaração, se a norma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante. 5. Os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido. 6. Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN). 7. A prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo. 8. Para o fim preconizado no art. 1.039 do CPC/2015, firmam-se 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. 9. Recurso especial parcialmente provido. (Grifos acrescidos)

fins de cálculo do IPTU não deve ser utilizado nem como piso mínimo para cálculo do ITBI, pois a valoração para fins de alienação em condições normais de mercado reflete outros critérios mercadológicos além daqueles avaliados pelos órgãos municipais para definir o valor venal do IPTU. Explica-se, a definição do valor venal do IPTU é feita por amostragem, nivelando para baixo o valor dos imóveis avaliados. Basicamente, leva-se em consideração a metragem e a localização do imóvel.

Outros critérios mercadológicos relevantes na fixação do preço do bem, como o estado de conservação do imóvel, as benfeitorias existentes, a oferta e procura de imóveis na região, a existência de ônus e gravames sobre o imóvel e as condições comerciais de pagamento do preço, não são levadas em consideração nessa definição do valor venal do IPTU e, portanto, tal valor é inadequado para servir de base de cálculo do ITBI.

Tal entendimento já vem sendo aplicado pelos juízos de primeiro grau e pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em que pese o Recurso Especial 1.937.821/SP não tenha transitado em julgado, vez que o Município de São Paulo interpôs Recurso Extraordinário (RE n.º 1.412.419/SP), o qual, até a data de finalização do presente trabalho, encontra-se concluso ao (à) Relator (a).

Para fins exemplificativos, colaciona-se algumas decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo acerca da aplicação do referido tema:

(...) Aplica-se a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que, no julgamento do REsp nº 1.937.821 Tema 1.113, estabeleceu, com eficácia vinculante, na forma do art. 985, inciso I, do CPC, que a base de cálculo do ITBI é o valor da transação do imóvel, sem vincular à base de cálculo do IPTU ou ao valor de referência arbitrado previamente, prevalecendo a veracidade do valor declarado pelo contribuinte, que só pode ser afastado pelo Fisco por meio de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN). (...) (TJSP; **Remessa Necessária Cível 1023659-56.2023.8.26.0053; Relator (a): Octávio Machado de Barros; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 11/10/2023**).¹⁹

(...) O STJ julgou o REsp repetitivo 1.937.821, pacificando de vez a questão, quando se decidiu que sim, os Municípios podem (e devem) calcular o ITBI com base em valores venais distintos daqueles adotados para o cálculo do IPTU, diferença que, ainda conforme o STJ, deriva da diversidade dos fatos geradores e das modalidades de lançamento em cada caso: de ofício, no caso do IPTU; por declaração ou homologação, no caso do ITBI. Por esse mesmo motivo, contudo, o STJ também decidiu que os Municípios não podem simplesmente arbitrar valores venais de referência para o cálculo do ITBI, pois isso configuraria indevido lançamento de ofício, por mera estimativa, em descon sideração às declarações dadas pelo contribuinte, autorizando-se o arbitramento apenas na hipótese em que estas não mereçam fé, nos termos do art. 148 do CTN. Consequentemente, na falta de elementos fáticos que permitam afastar as declarações dadas pelo contribuinte, o ITBI deve ser calculado sobre o valor da transação, valor este que, em respeito ao princípio da boa-fé objetiva, presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem transacionado. (...) (TJSP; **Apelação 1055989-14.2020.8.26.0053; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 08/08/2022**).²⁰

¹⁹ Ementa: Reexame Necessário – Mandado de Segurança - ITBI - Sentença que concedeu a segurança para determinar o recolhimento do tributo com base no valor da transação - Base de cálculo definida no REsp 1.937.821 - Tema 1.113, do STJ - Tributo devido com base no valor do negócio jurídico - Incidência de correção monetária desde a formalização do negócio diante da necessidade de reposição do valor da moeda pela perda inflacionária - Recurso desprovido.

²⁰ Ementa: Apelação/ Remessa Necessária - Mandado de segurança – ITBI – Base de cálculo – Adoção de valor venal de referência distinto do valor venal utilizado para o cálculo do IPTU – Necessidade de se distinguir os valores venais empregados em cada caso, afastado, contudo, o arbitramento puro e simples de valor venal de

(...) Impossibilidade de aplicação da Lei nº 11.154/91 com redação dada pelas Leis nº 14.125/2005 e 14.256/2006 - Valor de referência afastado no julgamento do Resp nº 1.937.821/SP - (Tema 1113) - Teses fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça, que afastam o valor venal de referência e desvinculam a base de cálculo do ITBI do valor venal para fins de IPTU, inclusive como piso da tributação, fixando como parâmetro da base de cálculo o valor da transação declarado pelo contribuinte - Precedentes do STJ. Assim, em face do quanto decidido no mencionado recurso especial, não resta margem para discussão acerca da base de cálculo do ITBI que deve obedecer ao paradigma do valor da transação. (...) **(TJSP; Apelação 1063116-66.2021.8.26.0053; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 05/08/2022).**²¹

Portanto, de acordo com o Tema 1.113 do Superior Tribunal de Justiça, os Municípios não poderão mais exigir o recolhimento do ITBI com base em valores previamente fixados, como é o caso do valor venal de referência, utilizado no Município de São Paulo. O contribuinte pagará o imposto com base no valor que declarar, restando ao Fisco aceitar ou realizar o lançamento de ofício da diferença, por meio de processo administrativo de arbitramento (art. 148), mesmo em casos em que haja flagrante disparidade entre os valores declarados pelo contribuinte.

6. Impacto das decisões judiciais na legislação do município de São Paulo

No pior cenário, caso mantido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Tema 1.113), haverá massiva redução de receitas provenientes do ITBI, vez que o valor declarado pelo contribuinte, na maioria das vezes, é muito inferior ao valor venal de referência e, em alguns casos, menor que o valor venal do IPTU.

A fim de reduzir a queda de arrecadação, os Fiscos Municipais podem se valer do procedimento administrativo de arbitramento para efetuar o lançamento da diferença do valor recolhido a menor, nos casos em que o valor declarado do imóvel não mereça presunção de que é condizente com o real valor de mercado.

Todavia, necessário ressaltar que nem todos os Municípios possuem meios de realizar o

referência, em desrespeito ao art. 148 do CTN – REsp repetitivo 1.937.821 do STJ – Fixação das seguintes teses jurídicas: “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.” – Magistrado de primeira instância determinou o recolhimento do ITBI com base no valor da transação – Sentença mantida – Recurso Voluntário e Remessa Necessária Desprovidos.

²¹ Ementa: Apelação Cível e Reexame - Mandado de segurança – ITBI - Município de São Paulo – ITBI sobre imóveis para fins de integralização de capital social - Sentença que concedeu a segurança para que o recolhimento do ITBI tenha como base de cálculo o valor da transação, afastando o valor venal de referência do município - Impossibilidade de aplicação da Lei n.º 11.154/91 com redação dada pelas Leis n.º 14.125/2005 e 14.256/2006 - Valor de referência afastado no julgamento do Resp n.º 1.937.821/SP – (Tema 1113) - Teses fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça, que afastam o valor venal de referência e desvinculam a base de cálculo do ITBI do valor venal para fins de IPTU, inclusive como piso da tributação, fixando como parâmetro da base de cálculo o valor da transação declarado pelo contribuinte – Precedentes do STJ – Valor da transação corrigido monetariamente nos termos da Emenda Constitucional n.º 113/2021 - Sentença mantida – Recursos oficial e voluntário do município não providos.

arbitramento, conforme pontua Wagner Barbosa Pedrotti:²²

Os Municípios, na grande maioria, não possuem a estrutura necessária para o lançamento de ofício da diferença entre o imposto declarado e o arbitrado, até pela dificuldade de produzir provas sobre o verdadeiro valor de mercado de imóveis. Mesmo na hipótese de iniciar o processo administrativo para todas as declarações abaixo do valor de mercado, dificilmente esse valor será pago espontaneamente, uma vez que o contribuinte adquirente do imóvel já teria efetivado o registro do seu imóvel. Nesse caso, presume-se que a regra geral será a inscrição em Dívida Ativa do débito e a judicialização da cobrança do ITBI.

No caso do Município de São Paulo, especificamente, o Fisco já vem realizando o procedimento de arbitramento da diferença entre o imposto declarado e o arbitrado, porém, em alguns casos, o entendimento dos Tribunais tem sido desfavorável à Municipalidade. Algumas das principais alegações para a anulação dos autos de infração emitidos pelo Fisco são: (i) a falta de tipificação no artigo 148 do CTN, em razão da não demonstração de incidência das hipóteses de arbitramento;²³ (ii) não observância aos princípios da ampla defesa e do contraditório,²⁴ porquanto o lançamento se deu com fulcro em cálculo baseado em laudo de avaliação elaborado unilateralmente pelo Município, sem que tivesse sido dada ciência prévia aos contribuintes; (iii) violação da coisa julgada etc.

Para ilustrar na prática um dos problemas recorrentes defrontados, toma-se como exemplo o cancelamento do auto de infração, em virtude da não observância aos princípios da ampla defesa e do contraditório, explica-se.

Após o contribuinte realizar o recolhimento do ITBI, cabe a administração fiscal do Município homologar ou não o valor declarado pelo sujeito passivo. Caso haja constatação de eventuais irregularidades, o Fisco Municipal poderá realizar o procedimento administrativo de arbitramento, previsto no art. 148 do CTN, o qual resultará na elaboração de laudos de avaliação de imóveis pertencentes a mesma área daquela em que o imóvel foi adquirido.

Em seguida, a Secretaria Municipal de Finanças realiza a lavratura do auto de infração e notifica o contribuinte para que este se manifeste. Aqui reside o problema, pois os Tribunais têm se posicionado no sentido de que antes de lavrar o auto de infração, o Município deve notificar o contribuinte para que ele enuncie sobre o laudo elaborado pela administração fiscal e só depois seja efetuada a lavratura do auto de infração.

Como a Secretaria Municipal de Finanças não tem seguido essa ordem, alguns autos de infração estão sendo cancelados, sob alegação de violação da ampla defesa e do contraditório, confira-se algumas decisões:

(...) Não se desconhece o direito do Fisco de se utilizar do art. 148 do CTN (e art. 24 da Lei Municipal nº 11.154/91) para arbitrar o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos. (...) Sempre deve ser observado e respeitado o contraditório e a ampla defesa nesse processo, dando-se a oportunidade do sujeito passivo, em caso de contestação, apresentar uma avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (...) Fato é que, *in concreto*, pelos documentos constantes dos autos, evidencia-se que a apelada somente tomou conhecimento do processo administrativo citado quando ele já havia sido finalizado e, principalmente, quando já elaborado laudo de avaliação pelo Fisco e lavrado auto de infração (fls. 63/70, 261/264 e 440/444), transcorrido o seu prazo de defesa.

²² PEDROTTI, Wagner Barbosa. A Base de Cálculo do ITBI após decisão do STJ: análise sobre possível redução da receita e alternativas ao Município. **Fórum de Dir. Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 20, n.º 117, p. 87-98, maio/jun. 2022.

²³ Exemplo: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - Cumprimento de Sentença nº 0021216-86.2022.8.26.0053.

²⁴ Exemplo: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - Agravo de Instrumento nº 2212012-28.2023.8.26.0000.

Ou seja, ainda que tenha havido posterior acesso aos autos e ao que nele ocorreu, a apelada não participou do seu trâmite e não pode se defender em tempo hábil, de modo que houve cerceamento de sua defesa. **(TJSP; Apelação 1074265-59.2021.8.26.0053; Relator (a): Silvana Malandrino Mollo; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 23/11/2023).**²⁵

(...) Extrai-se dos autos que a municipalidade ré, sem observar a necessidade de contraditório e sem respeito ao direito à ampla defesa do contribuinte, arbitrou a base de cálculo do ITBI e comunicou à impetrante a lavratura do respectivo auto de infração e o dever de pagamento da diferença devida, apurada de forma unilateral pela Administração Municipal. Note-se que não se está negando ao Fisco a possibilidade de arbitramento de valor diverso daquele declarado pelo contribuinte quando este for notoriamente inferior ao valor de mercado praticado, exigindo-se eventual diferença a título de ITBI, por meio do exercício da competência que lhe é reconhecida pelo CTN. Entretanto, isso somente poderá ocorrer mediante a instauração de regular processo administrativo, no qual se observe o devido contraditório e a ampla defesa, nos termos do artigo 148 do CTN, o que não ocorreu no caso dos autos, onde tal valor foi arbitrado unilateralmente pelo Município réu, ainda que por meio de alegada avaliação individualizada do imóvel. (...) Portanto, mostra-se clara a ilegalidade do arbitramento praticado pelo Fisco nesse caso em exame, uma vez que a base de cálculo do ITBI não pode ser aferida unilateralmente, sem a observância de critérios, com absoluta subversão do disposto no artigo 148 do CTN, desrespeitando a boa-fé presumida do contribuinte e os princípios do contraditório e da ampla defesa. **(TJSP; Ação Anulatória 1057456-57.2022.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 28/09/2023).**²⁶

Diante desse cenário, uma das possibilidades para evitar o problema elencado seria notificar o contribuinte sobre o laudo de avaliação elaborado pela administração fiscal antes de se efetuar a lavratura do auto de infração, ou seja, permitir que o contribuinte apresente um contralaudo.

Por outro lado, talvez, de forma mais contundente, o Município de São Paulo poderia analisar a viabilidade de aplicação de multa tributária para os casos de declarações de compra e venda de imóveis cujos valores sejam muito aquém do piso mínimo do valor venal do IPTU, sabidamente defasado, ou, até mesmo, valor venal de referência, que seria utilizado apenas como parâmetro, sem que tenha sido apresentado elementos probatórios que justifiquem tamanha discrepância entre tais preços.

Nessa hipótese, o contribuinte recolheria o ITBI com base no valor da transação, porém sujeita-se ao pagamento de multa tributária a depender do valor que tenha declarado, caso se verifique que o preço do imóvel está muito aquém do valor venal do IPTU ou valor venal de referência, sem aparente motivo, e, ainda, poderá ser notificado acerca do lançamento

²⁵ Ementa: Apelação Cível - Ação Anulatória de Débito Fiscal – ITBI - Auto de Infração - Instauração de processo administrativo de arbitramento do valor do bem, para fins de cobrança de eventual diferença entre o tributo pago e o devido, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 24 da Lei Municipal nº 11.154/91 - Comprovação do cerceamento de defesa do sujeito passivo - Ofensa dos princípios do contraditório e da ampla defesa - Anulação do processo administrativo e do Auto de Infração dele decorrente - Procedência da ação - Sentença mantida - Sucumbência recursal - Recurso da Municipalidade não provido.

²⁶ Ementa: Ação Anulatória de Auto de Infração - AIIM n. 090.044.173-9 - Contribuinte 013.050.0017-1 - Matrícula Imobiliária 79.305 do 13º CRI da Capital - Lançamento complementar de ITBI - Alegação de ofensa à coisa julgada e, subsidiariamente, de não observância do necessário contraditório no processo administrativo que gerou o lançamento complementar - Sentença que julgou improcedente o pedido - Pretensão à reforma – Acolhimento - Processo administrativo para verificação de eventual discrepância entre o valor da transação do imóvel declarado pelo contribuinte e o valor venal defendido como real pelo Fisco, para arbitramento da base de cálculo do tributo, no qual não foi resguardado o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, nos termos do artigo 148 do CTN - Sentença reformada - Recurso provido.

complementar realizado pelo Fisco por meio do arbitramento.

A definição do percentual da multa a ser aplicada deve levar em consideração o princípio da razoabilidade, sem perder de vista, o caráter punitivo, ou seja, o objetivo principal desta seria inibir comportamentos erráticos tendentes a evasão fiscal.

Em contrapartida, merece destaque, ainda, a controvérsia jurídica quanto à vinculação imediata da Administração Pública aos julgados que recebam a categorização de precedente, como é o caso do Tema 1.113 do STJ, nos termos dos artigos 926 e 927 do Código de Processo Civil.

Pelo texto da lei, o julgado vincula diretamente o Poder Judiciário, mas não a Administração Pública (em que pese haver vinculação de fato). Explica-se, a vinculação administrativa dos agentes públicos decorre única e diretamente da lei, por imposição de cláusula pétrea da Constituição Federal (art. 5º, inciso II). Sendo assim, se o agente público deixa de atuar em consonância com a lei para atuar com fundamento em precedente judicial vinculante, poderá, inclusive, responder administrativamente, civilmente, e até mesmo criminalmente, pelos atos praticados.

Nesse sentido, explica Weber Luiz de Oliveira:²⁷

O princípio da legalidade e sua adoção absoluta são limitadores iniciais à aplicação dos precedentes vinculantes no âmbito da Administração Pública (extrajudicialmente). (...) Os atos dos agentes públicos devem ser respaldados por lei, e não por precedentes. (...) Mesmo se o agente ou administrador público tiver ciência de precedentes vinculantes, e ainda que tais precedentes forem efetivamente a melhor interpretação do direito aplicável ao caso concreto, o sistema jurídico brasileiro delimita e obriga a atuação da administração nos termos da lei, sob pena de responsabilidade civil, administrativa e criminal.

Importante frisar que não se está defendendo aqui a não aplicação, pela Administração, dos precedentes vinculantes no âmbito administrativo, apenas que se encontre um meio legítimo que observe o princípio da legalidade e dê respaldo aos agentes e administradores públicos.

7. Considerações finais

De todo o exposto, entende-se que o posicionamento exteriorizado pelo Superior Tribunal de Justiça acabou por agravar a situação do Município de São Paulo, tendo em vista que excluiu a utilização do piso mínimo do valor venal do IPTU como parâmetro para a base de cálculo do ITBI.

Antes, a tese fixada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (Tema 19) era mais favorável, já que determinava o recolhimento do ITBI com base no valor da transação ou valor venal do IPTU, **o que fosse maior**. Agora, se mantido o entendimento do STJ, o Fisco Municipal sequer poderá utilizar o valor venal do IPTU como piso mínimo para recolhimento do ITBI.

Tal decisão acaba por afetar diretamente a arrecadação de receitas pelo Município, à título de ITBI, vez que os valores declarados de compra e venda de imóveis pelos contribuintes nem sempre refletem o valor real de mercado.

Em que pese o panorama não seja favorável à Municipalidade, ainda é possível reverter a supra decisão, pois pendente de julgamento o Recurso Extraordinário (RE n.º 1.412.419/SP) interposto pelo Município de São Paulo.

Aqui merece destaque alguns pontos levantados pela Municipalidade em seu recurso. Primeiro, defende-se que houve ofensa ao devido processo legal, o que impediria o STJ de

²⁷ OLIVEIRA, Weber Luiz de. **Precedentes Judiciais na Administração Pública**: limites e possibilidades de aplicação. 2. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodvm, 2019, p.181, 188-191.

apreciar o assunto em recurso especial, conforme previsto no artigo 105, inciso III, da Constituição Federal.

A questão se baseia no procedimento escolhido pelo TJSP para julgar o IRDR. O tribunal elegeu três recursos para o julgamento do IRDR pelo 7º Grupo de Direito Público. Antes disso, no entanto, a 14ª Câmara de Direito Público concluiu o julgamento da apelação. Assim, quando o IRDR foi julgado, não havia caso concreto a ser resolvido, razão pela qual defende-se que a prática ofendeu o artigo 976 do Código de Processo Civil, que prevê como requisito de admissibilidade do IRDR a existência de "causa pendente no tribunal".²⁸

Outro ponto elencado na petição, refere-se ao julgamento ultra petita da tese fixada pelo STJ (REsp. 1.937.821/SP). Na ocasião do julgamento, o Tribunal afastou a utilização do piso mínimo do IPTU como parâmetro para a base de cálculo do ITBI, ou seja, prejudicou ainda mais o Município, apesar de não haver recurso do contribuinte. Sendo assim, de fato, existem pontos que precisam ser melhor apreciados pelo Supremo Tribunal Federal, razão pela qual ainda há chances de reverter a definição da base de cálculo do ITBI.

Por outro lado, em último caso, se mantida a decisão do STJ, ainda há meios do Fisco Municipal diminuir os impactos, ocasionados pelo julgamento do REsp. n.º 1.937.821/SP, na arrecadação do ITBI. Conforme pontuado no presente trabalho, a Municipalidade deve buscar realizar o procedimento administrativo de arbitramento de forma mais transparente possível a fim de evitar anulação dos autos de infração complementar lavrados e estudar a possibilidade de aplicação de multa tributária em casos específicos.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, [s.d.], p. 167.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 321.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 60.

CONTI, José Maurício. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. **Direito Tributário Atual**, n. 16, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2001, p. 100-111.

FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 100.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 125.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 262-263, 267, 271.

MAJDOUB, Mohamed. Município de São Paulo retira consulta do valor venal de referência. **Migalhas**, 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/344058/municipio-de-sao-paulo-retira-consulta-do-valor-venal-de-referencia> Acesso em: 14 dez. 2023.

OLIVEIRA, Weber Luiz de. **Precedentes judiciais na administração pública: limites e possibilidades de aplicação**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodvm, 2019, p. 181, 188-191.

PEDROTTI, Wagner Barbosa. A base de cálculo do ITBI após decisão do STJ: análise sobre

²⁸ VITAL, Danilo. Questão processual ameaça tese do STJ sobre base de cálculo do ITBI. **Consultor Jurídico**, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-28/questao-processual-ameaca-tese-stj-base-calculo-itbi/>. Acesso em: 12 jan. 2024.

possível redução da receita e alternativas ao Município. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 20, n. 117, p. 87-98, maio/jun. 2022.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1461.

VITAL, Danilo. Questão processual ameaça tese do STJ sobre base de cálculo do ITBI. **Consultor Jurídico**, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-28/questao-processual-ameaca-tese-stj-base-calculo-itbi/>. Acesso em: 12 jan. 2024.