

A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) NA ARREMATAÇÃO EXTRAJUDICIAL

THE TAX BASIS OF MUNICIPAL TAX ON REAL ESTATE TRANSFER (IMT) IN THE CASE OF OUT-OF-COURT AUCTION

WILLEN BOMBANA PAES

Pós-graduado em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Pós-graduando em Finanças e Auditoria – FGV. Bacharel em Administração pela Universidade Federal do Paraná. Auditor fiscal da Prefeitura de Balneário Camboriú - SC.

GUILHERME BROTO FOLLADOR

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná (2001/2005). Especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (2006/2007). Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (2011-2013). Advogado com atuação nas áreas do Direito Tributário, Administrativo, Civil e Comercial.

RESUMO:

A pesquisa examina as características da alienação de imóvel em leilão extrajudicial para fins de determinação da base de cálculo do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). O Poder Judiciário tem entendimento firme de que, no caso da arrematação judicial de imóvel, a base de cálculo do imposto deve ser o valor da arrematação. Todavia, ainda são poucos os precedentes em relação ao valor considerado como base de cálculo no caso da arrematação extrajudicial. Com base na análise da regra matriz de incidência do imposto e do ordenamento jurídico nacional, busca-se descobrir qual é a base de cálculo consonante ao arquétipo constitucional e às demais previsões gerais relativas ao imposto.

Palavras-chave: ITBI; Base de cálculo; Bem imóvel; Alienação extrajudicial; Leilão.

ABSTRACT:

The research examines the characteristics of out-of-court real estate auctions, on the purpose of determining the calculation basis of the Municipal Tax on Real Estate Transfer (IMT). The Courts have a firm stand that, in the case of a sale by judicial foreclosure, the basis for calculating the tax should be the auction settlement amount. However, there are still few precedents in relation to the value considered as a basis for calculation in the case of non-judicial real estate auctions. Based on the method that defines how the regulation should be applied it is sought to find out the valid calculation basis of the tax in this specific case.

Keywords: IMT; Basis Calculation; Real Estate; Out-of-court Alienation; Auction.



1 INTRODUÇÃO

A pesquisa analisa os critérios constitucionais e legais para a determinação da base de cálculo do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) no caso de imóvel arrematado (adquirido) em decorrência da alienação via leilão extrajudicial. Examina, ainda, se é possível ao Fisco considerar como base de cálculo um valor diferente do lance vencedor.

O leilão extrajudicial é o instrumento legal colocado à disposição do credor para a execução da garantia nos negócios jurídicos sob o regime de alienação fiduciária de imóveis, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.514/1997.

Ele é promovido por um leiloeiro oficial, a quem compete expedir a carta de arrematação, para que a transmissão da propriedade possa ser registrada perante a serventia do Registro de Imóveis onde se encontre registrado o respectivo título (o contrato de alienação fiduciária).

Essa modalidade de leilão também é utilizada como instrumento para a execução hipotecária, nos casos previstos no Decreto-Lei nº 70/1966. No presente trabalho, entretanto, será priorizada a análise da alienação extrajudicial decorrente dos contratos de alienação fiduciária, cuja previsão é dada pela Lei nº 9.514/1997.

A arrematação extrajudicial de imóvel representa o ato de encerramento do leilão realizado no bojo de uma execução extrajudicial. Consiste, assim, na aquisição do bem leilado em razão do oferecimento do maior lance.

Parece não haver dúvidas quanto à incidência do ITBI no caso da arrematação de imóvel via leilão extrajudicial, de modo que pouco se discute acerca do seu enquadramento na hipótese de incidência prevista pela lei. Por essa razão, maior esforço será despendido na análise conceitual do critério quantitativo do imposto.

A despeito disso, será necessária uma incursão pelo critério material, haja vista que, segundo a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, “a base de cálculo serve para afirmá-lo, confirmá-lo ou infirmá-lo” (2011, p. 400).



Enquanto o desejo do arrematante é, usualmente, o de pagar o ITBI sobre o valor da arrematação - considerando-se que, em regra, esse valor costuma ser menor do que o valor de mercado do imóvel -, os municípios, boa parte das vezes, costumam questionar tal valor, alegando que a base de cálculo do ITBI deve ser o valor venal do imóvel - assim considerado o valor de venda à vista em condições normais de mercado, com base no art. 38 do Código Tributário Nacional (CTN).

O Poder Judiciário tem se posicionado, de maneira recorrente, no sentido de que, no caso da alienação judicial de imóveis, a base de cálculo do ITBI deve ser o valor da arrematação. Deve-se destacar o fato de que, nesses casos, o valor da arrematação tem sido considerado pela jurisprudência como o próprio valor venal do bem, devendo, prevalecer, inclusive, sobre o valor da avaliação judicial.

No entanto, ainda são raros os precedentes tratando da base de cálculo do ITBI nos casos de arrematação em leilão extrajudicial.

Nosso objetivo é analisar se os fundamentos que levaram a esse entendimento poderiam ser aplicados, de igual forma, à arrematação extrajudicial.

Para tanto, far-se-á uma incursão pelos critérios da regra matriz de incidência do ITBI, identificando-se os elementos necessários para a determinação da base de cálculo imposto e conjugando-os com o arcabouço jurídico-constitucional.

Em seguida, apresentar-se-ão os dispositivos legais que se referem à incidência do ITBI, bem como os conceitos e regras contidos na Lei nº 9.514/1997 afetos à alienação fiduciária de imóveis, para que se faça possível determinar qual é a base de cálculo do imposto no caso da arrematação de imóvel via leilão extrajudicial.

Em paralelo, será analisada a pertinência do arbitramento do valor do bem pelo Fisco, no caso de imóvel adquirido por meio dessa modalidade de leilão. Calha registrar que a jurisprudência é mansa no sentido de permitir o arbitramento do valor da base de cálculo pelo Fisco no caso da hipótese mais comum de incidência do ITBI - a compra e venda -, quando o valor da transmissão declarado pelo contribuinte não mereça fé, por apresentar discrepância flagrante relativamente ao valor real do bem. Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça tem afastado a possibilidade de arbitramento nos casos de arrematações em sede de leilão judicial.



Por último, serão apresentadas as considerações feitas a partir da consulta que fora efetuada à legislação de alguns municípios, no intuito de se identificar possíveis diferenças no tratamento dispensado à arrematação extrajudicial por parte dos legisladores municipais.

Nesse contexto, por meio do estudo da regra matriz de incidência do ITBI e das características da alienação fiduciária e do leilão extrajudicial, buscar-se-á identificar qual a base de cálculo a ser considerada na hipótese da arrematação extrajudicial, avaliando-se os critérios jurídicos a serem utilizados para tanto, de acordo com o ordenamento jurídico nacional.

2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O estudo da fenomenologia da incidência é de caráter fundamental para a compreensão da dinâmica de atuação das regras jurídicas, ao serem aplicadas no contexto social. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, no mundo do Direito essa atuação é sempre a mesma: “opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos previstos na consequência” (2011, p. 316).

Dentre outras tantas alternativas para a compreensão da estrutura básica da norma de incidência tributária, a estrutura concebida por PAULO DE BARROS CARVALHO, por sua elegância e singeleza, parece-nos uma das ferramentas mais úteis para o estudo coerente e sistemático da legislação tributária, no que diz com a identificação dos fatos jurídicos tributários e das relações jurídicas que sua ocorrência desencadeia. É dela, portanto, que nos valem aqui.

Ao adentrar no campo da fenomenologia da incidência da norma tributária o referido autor introduz os conceitos de *hipótese* e de *consequência*, que servem de curso à concretização da norma tributária em sentido estrito - aquela que define a incidência fiscal.

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o



primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente (2011, p. 298).

E, desenvolvendo esses conceitos, o autor apresenta os chamados critérios informadores da norma-padrão de incidência tributária, que oferecem a estrutura lógica necessária para a verificação do enquadramento do fato à hipótese normativa, no que tange à efetivação do fato jurídico tributário.

Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária (CARVALHO, 2011, p. 298-299).

Como resultado de seus esforços ele consegue demonstrar a estrutura lógica da norma-padrão de incidência tributária, utilizando como recurso didático a equação “ $Ht / Fjt = Ct / Rjt$ ”, assim conceituada:

A hipótese tributária está para o fato jurídico tributário assim como a consequência tributária está para a relação jurídica tributária. Os antecedentes da proporção figuram no mesmo plano – o plano normativo geral e abstrato; por outro lado, os consequentes da proporção aritmética – fato jurídico e relação jurídica tributária também se acham no mesmo plano – o plano que fala do mundo material dos objetos físicos e dos seres humanos (CARVALHO, 2011, p. 318).

E, concluindo esse raciocínio, assevera que, para que seja tido como fato jurídico tributário, é preciso que o fato constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo guarde absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese - condição imprescindível para que se instale o vínculo jurídico que confere ao sujeito ativo o direito de exigir a prestação do sujeito passivo. É o que se convencionou chamar de subsunção.

[...] diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la (CARVALHO, 2011, p. 316).



Não obstante a abrangência do conteúdo disposto na obra de PAULO DE BARROS CARVALHO, há que se registrar, também, os ensinamentos de ALFREDO AUGUSTO BECKER, em especial, no que se refere ao papel de prestígio representado pela base de cálculo no estudo da incidência da norma tributária. O jurista gaúcho chega a elevá-la à condição de única categoria apropriada para exprimir o gênero do tributo:

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo. Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo (2010, p. 338).

Após percorrer a valiosa lição desses e de outros mestres, chega-se a um dos pontos de convergência no estudo da matéria: de que os critérios estruturantes da hipótese e do conseqüente devem guardar consonância entre si, haja vista que são expressões de um único e mesmo fato e de uma única e mesma relação jurídica. Assim, a norma jurídico-tributária há de ser sempre uma unidade lógica e incindível.

Assentados esses pressupostos iniciais a respeito da incidência da norma tributária, compete trazer à baila os ensinamentos acerca dos atributos lógicos da hipótese de incidência tributária. Ou, como prefere PAULO DE BARROS CARVALHO, dos critérios da hipótese de incidência.

Para o autor, no critério material estará sempre presente a referência a um comportamento de pessoas, cujo núcleo será representado, invariavelmente, por um verbo seguido de seu complemento.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer, etc.) (2011, p. 325).



AIRES FERNANDINO BARRETO, por sua vez, aduz que é comum atribuir-se ao aspecto material relevo maior a pretexto de que ele refletiria a essência descritiva do fato. Para ele, “O aspecto material presta-se à diferenciação de um tributo em relação a outro, em virtude de conter a designação de todos os dados de ordem objetiva. O fato ou o estado de fato descrito tem no aspecto material a sua própria consistência” (2009, p. 128).

A partir daí, já é possível avançar para a análise do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, sobretudo no que se refere à base de cálculo, tema de interesse central para a resolução do problema que se apresenta.

PAULO DE BARROS CARVALHO define o critério quantitativo da hipótese de incidência tributária como “o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo” (2011, p. 396).

Percorrendo-se esses conceitos, dir-se-á que, no caso dos impostos, os elementos de maior significância presentes no critério quantitativo são a base de cálculo e a alíquota. É o que se deduz da definição de base de cálculo apresentada pelo autor:

[...] 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 combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo (CARVALHO, 2011, p. 400).

A versatilidade do instrumento jurídico “base de cálculo”, segundo ele, manifesta-se através da realização de três funções distintas: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma” (CARVALHO, 2011, p. 400).

Tais funcionalidades da base de cálculo também são conhecidas como: mensuradora, objetiva e confirmadora. E, no que se refere à última dessas funções, o autor explica que ela possui o condão de “corrigir” possíveis imprecisões terminológicas da lei.

[...] confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmado, quando for manifesta a compatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a previsão legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada (CARVALHO, 2011, p. 404).

Para AIRES FERNANDINO BARRETO, a base de cálculo consiste na designação legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.

[...] a base de cálculo é estabelecida por lei, com a finalidade de fixar o critério para determinação do *quantum debeat*, ou seja, o valor que servirá de base para a aplicação da alíquota correspondente, que resultará no valor do imposto devido (2009, p. 294).

Baseando-se nesse apanhado conceitual é possível perceber que a realização da hipótese de incidência tributária está vinculada, em última análise, à conformidade dos seus critérios estruturantes, os quais representam, de uma só vez, tanto o pressuposto de validade, como o limite - implícito - da competência outorgada pela norma.

3 ITBI - REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A Constituição Federal de 1988 outorgou aos municípios a competência para instituir o Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis *inter vivos* (ITBI), tendo fixado o seu arquétipo no inciso II, do Artigo 156.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Necessário salientar, de início, que, ao estabelecer o arquétipo do ITBI, a Constituição serviu-se, especialmente, de conceitos afetos ao Direito Civil. Por esse motivo a identificação do fato jurídico previsto na norma instituidora desse imposto exige

sempre a observância dos enunciados emanados daquele ramo do Direito. Como pode ser verificado na lição do professor AIRES FERNANDINO BARRETO.

É elementar e inquestionável que a natureza dos bens imóveis, a propriedade desses bens, assim como sua aquisição e transmissão, os direitos reais que sobre ele se criam e as cessões respectivas, são disciplinados pelas normas que integram o Direito Civil (2009, p. 280).

Dentre as normas que regem o ITBI, estão aquelas dispostas nos art. 35 a 42 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), que faz as vezes de norma geral em matéria desse imposto. Esses dispositivos, todavia, devem ser interpretados à luz da Constituição de 1988, perquirindo-se a sua recepção, ou não, pelo ordenamento vigente, bem como o caráter complementar ou ordinário de suas disposições, haja vista que o CTN foi editado na vigência da Constituição de 1946, tendo sido recepcionado pela Constituição apenas no que com ela não conflitar (art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT).

Nesse passo, cabe aos municípios editar as regras atinentes à incidência do ITBI, respeitando-se o arquétipo estabelecido pela Constituição vigente, e, também, os preceitos com força de norma geral contidos no CTN (com ressalva às premissas que se resolvam adotar, no que se refere ao alcance e à eficácia da norma geral em matéria tributária, segundo o que apregoam as teorias dicotômica e tricotômica, considerado o disposto nos incisos I, II e III, do art. 146, da CF/88).

Em linhas gerais, para os adeptos da teoria dicotômica, a competência da União para a edição de norma geral somente se destina a regular limitações ao poder de tributar ou a resolver conflitos de competência. Isso se dá, especialmente, em respeito à autonomia dos demais entes da federação. Para os autores dessa corrente a autorização do inciso III, do art. 146 da CF, seria de aplicação vinculada ao disposto nos incisos I e II.

É o entendimento partilhado por PAULO DE BARROS CARVALHO:

O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites (2011, p. 266).



Indo além, o autor afirma que a norma geral poderá versar sobre fato gerador, base de cálculo ou contribuintes, desde que para atendimento daqueles fins indicados nos incisos I e II. Em sua opinião:

Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos (CARVALHO, 2011, p. 267).

Já para os partidários da teoria tricotômica, o papel desempenhado pelas normas gerais de direito tributário tem conteúdo mais específico, no sentido da codificação de princípios gerais. Assim, as previsões dos incisos I, II, e III, do art. 146 da CF, representariam normas de competência diversas; admitindo a possibilidade de o legislador complementar dispor sobre cada uma das matérias ali previstas.

É a posição defendida por ULHÔA CANTO, para quem:

As leis complementares previstas no artigo 146 da Constituição Federal possuem – segundo a posição aqui defendida – três funções: 1) evitar conflitos de competência na instituição de impostos pela União Federal, pelos Estados e pelos Municípios; 2) especificar as limitações constitucionais ao poder de tributar; 3) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (ULHÔA CANTO APUD ÁVILA, 2012, p. 192).

Em que pesem tais divergências doutrinárias, verifica-se que o legislador municipal costuma reproduzir o CTN ao fixar a base de cálculo do ITBI. A questão, na prática, acaba não sendo tão relevante.

Tomadas as cautelas iniciais no tocante ao alcance da norma geral e ao exercício da competência tributária pelos Entes federativos, é possível seguir rumo aos ensinamentos acerca da fixação da base de cálculo do ITBI.

Conforme se depreende do inciso II, do art. 156 da CF, a hipótese de incidência do ITBI é composta de certos elementos que condicionam a incidência do imposto. Para JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA, são eles: “i) ato de transmitir, ii) praticado *inter vivos*, iii) com onerosidade, e iv) relativamente a bem imóvel” (2011, p. 245).



Daí em diante, interessa-nos registrar os pressupostos que se referem ao elemento nuclear da hipótese de incidência do imposto em análise, que é extraído a partir da decomposição do dispositivo constitucional retro mencionado. Nesse passo, importante apontar, em primeiro, aqueles que se referem à materialidade “transmissão de bem imóvel”.

Consoante a lição do referido autor, a *transmissão* caracteriza-se, na verdade, pela mudança da titularidade do direito.

Em verdade, quando a Lei Maior registra “transmissão de bens imóveis” (art. 156, II) é de entender-se transmissão do direito de propriedade imobiliária, pois, sob a ótica jurídica, o que se transmite é o direito relacionado ao bem, não o bem em si. Materializa-se na mudança de titularidade do direito, saindo do patrimônio do transmitente para o de terceiro (MACÊDO OLIVEIRA, 2011, p. 245).

Seguindo na análise desses elementos, merece destaque a lição de AIRES FERNANDINO BARRETO, sobre a onerosidade que se exige presente nas transações sujeitas ao ITBI. O autor expõe:

O núcleo da materialidade do imposto é a transmissão ou cessão. Atua, todavia, sobre esse núcleo o complemento “por ato oneroso”. Se, por liberalidade, alguém transfere bens imóveis a terceiros, mediante contrato unilateral, contratual e gratuito, tem-se doação, que se opõe ao ato oneroso (2009, p. 281).

Já no que se refere às premissas afetas ao critério quantitativo do ITBI, é fundamental verificar o critério eleito pelo legislador para indicar a base de cálculo do imposto. Esse critério corresponde ao “valor venal”, e encontra-se indicado no art. 38 do Código Tributário Nacional.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

AIRES FERNANDINO BARRETO dispõe que, em termos da descrição hipotética e genérica, a base de cálculo do ITBI “é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos” (2009, p. 295).



E, prosseguindo no desenvolvimento desse conceito, o autor dá a sua explicação acerca de valor venal:

O valor venal não é necessariamente o valor do negócio realizado. A Constituição e o Código Tributário Nacional não exigem que o valor venal coincida com o valor da efetiva transação imobiliária, onde até os fatores subjetivos poderiam interferir na sua fixação (2009, p. 295).

HUGO DE BRITO MACHADO, a seu turno, em menção à hipótese mais comum do imposto - a compra e venda -, esclarece que:

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (CTN, art. 38). Não é o preço de venda, mas o valor venal. A diferença entre *preço* e *valor* é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições do mercado. Em princípio, pela lei da oferta e da procura. Em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação de sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a compra e venda, o preço. Este funciona, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN (2006, p. 406-407).

Verificadas as disposições no tocante ao aspecto legal da base de cálculo, cabe registrar o que se entende a respeito da possibilidade de arbitramento (apuração) da base de cálculo do ITBI pela Fazenda Pública (tomada, aqui, a hipótese de incidência do imposto em sua perspectiva mais comum: a compra e venda).

De início, merece destaque a distinção conceitual indicada pela doutrina entre base de cálculo normativa (*in abstracto*) e base de cálculo fática, a exemplo do que entende PAULO DE BARROS CARVALHO.

A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – o valor da operação, o valor venal do imóvel, etc. É com a norma individual do ato administrativo do lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fática (2011, p. 406).

FRANCISCO RAMOS MANGIERI, ao tecer seus comentários sobre a base de cálculo do ITBI, defende que:



A base abstrata é elemento quantitativo da obrigação tributária e está, indubitavelmente, sujeita ao princípio constitucional da legalidade. Já, a determinação da base concreta é típica atividade administrativa de competência privativa do Poder Executivo (2006, p. 195).

Reproduzindo as palavras de RENATO ALESSI sobre a chamada competência tributária *in concreto*, o referido autor informa que:

[...] é da competência exclusiva do Poder Legislativo a atividade tributária em abstrato, ao passo que é da competência privativa do Poder Executivo a atividade tributária em concreto” (ALESSI APUD MANGIERI, 2006, p. 195).

Em seguida, o autor sugere que, em termos de ITBI, deve-se, sempre que possível, buscar o valor real de mercado do imóvel que é objeto da transferência:

[...] no campo do ITBI pouco importa a planta legal de valores, que, como vimos, trata-se de artifício criado muito mais para tornar possível a tributação do IPTU – dada a numerosa quantidade de imóveis espalhados pelos municípios e daí ser impraticável a avaliação *in loco* de cada um – do que propriamente para cercear o direito-dever do Fisco de tributar o patrimônio imobiliário pelo seu valor real (MANGIERI, 2006, p. 197)

Nesse sentido, compete reproduzir as palavras de AIRES FERNANDINO BARRETO sobre a possibilidade de arbitramento do valor da base de cálculo do ITBI pelo Fisco:

Com efeito, em sendo a base de cálculo o valor venal (valor de mercado), cabe ao Fisco a busca da verdade material, não aceitando a declaração do contribuinte de valor notoriamente inferior ao do mercado. Mas é preciso que se demonstre, cabalmente, que se tem valor flagrantemente inferior ao de mercado (2009, p. 295).

KIYOSHI HARADA, por sua vez, sustenta que não é suficiente que a lei prescreva como base de cálculo do ITBI apenas o valor venal do imóvel. Para o autor, tal disposição é mera descrição conceitual, que carece da objetividade necessária, funcionando apenas como “um parâmetro dirigido ao legislador, a quem incumbe a definição da base de cálculo, de sorte a não extrapolar o valor de mercado” (2010, p. 144).

Esse mesmo autor argumenta que a determinação da base de cálculo, além de submeter-se aos princípios da legalidade e da segurança jurídica,

[...] pressupõe preexistência de lei definindo critérios objetivos para a apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno considerando os diferentes tipos e padrões de construção, bem como sua localização nas diferentes zonas fiscais em que se subdividem as zonas urbanas dos municípios (2010, p. 145).

Mais adiante, entretanto, o autor adverte que a tese da aplicação do conceito doutrinário do valor venal para a constituição da base de cálculo do ITBI tem encontrado apoio na jurisprudência do STJ: “Mas confessamos que a matéria não está pacificada na doutrina, nem na jurisprudência que tem se apegado ao conceito doutrinário e a noção teórica acerca de tributo avaliável” (2010, p. 146).

A posição jurisprudencial a respeito da possibilidade de arbitramento do valor do imóvel vai no sentido de que, se o valor declarado pelo contribuinte no lançamento do ITBI não merecer fé, o Fisco pode questioná-lo e arbitrá-lo, no curso de regular procedimento administrativo, na forma do art. 148 do CTN.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVO APONTADO COMO VIOLADO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR REAL DA VENDA DO IMÓVEL OU DE MERCADO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECEDENTES.

1. (...)

2. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o valor da base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, sendo que nos casos de divergência quanto ao valor declarado pelo contribuinte pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício, desde que atendidos os termos do art. 148 do CTN.

3. Vale destacar que o valor venal do imóvel apurado para fins de ITBI não coincide, necessariamente, com aquele adotado para lançamento do IPTU.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.550.035/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/10/2015, DJe 5/11/2015.)

Nesse aspecto, oportuno registrar, ainda, o conceito de “preço vil”, constante do Art. 891, do Código de Processo Civil, que resulta da contraposição entre preço mínimo e valor de avaliação, e que é aplicado como parâmetro pelos Tribunais em matéria de

leilão judicial, de modo que poderia repercutir na determinação da base de cálculo do ITBI no caso da arrematação extrajudicial:

Art. 891. Não será aceito lance que ofereça preço vil.

Parágrafo único. Considera-se vil o preço inferior ao mínimo estipulado pelo juiz e constante do edital, e, não tendo sido fixado preço mínimo, considera-se vil o preço inferior a cinquenta por cento do valor da avaliação.

Pelo exposto, pode-se dizer que, em regra, o valor da transação declarado pelo sujeito passivo está sujeito à análise do Fisco, que poderá determinar o valor venal do imóvel a partir do que foi consignado na matrícula, na escritura, no contrato de compra e venda do imóvel, ou, ainda, utilizando como parâmetro o valor identificado em outras transações semelhantes. A validade ou nulidade do lançamento dependerá da avaliação, *a posteriori*, dos parâmetros adotados pela autoridade lançadora para a aferição do valor quando considerado o caso concreto.

4 ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA E LEILÃO EXTRAJUDICIAL (LEI Nº 9.514/97)

Para que se consiga compreender com mais facilidade o conceito de arrematação via leilão extrajudicial, convém realizar, antes, uma abordagem sobre aquilo que já se conhece em termos da alienação judicial.

A alienação judicial consiste na conversão de um bem em dinheiro para a satisfação de um crédito, que se opera no bojo de uma ação judicial. Representa, portanto, a venda de um bem promovida pelo Estado.

Por conseguinte, é considerada hipótese de aquisição originária, de caráter expropriatório e involuntário. Razão pela qual se entende que essa modalidade de alienação tem o efeito de proteger o arrematante de quaisquer encargos que recaiam sobre o imóvel, considerando-se que não há relação jurídica entre o arrematante e o antigo proprietário do imóvel.



A alienação via leilão extrajudicial, por sua vez, é operada no âmbito do direito privado, sem a necessidade de apreciação por parte do Poder Judiciário. A análise judicial de sua validade dá-se, quando é o caso, *a posteriori*.

Ainda assim, trata-se de alienação forçada (a tentativa de alienação em leilão é imposta ao credor fiduciário, como condição para a satisfação de sua dívida), de caráter público, e, que é realizada sob controle de um agente de Estado - o leiloeiro oficial, que, nos termos do art. 19 do Decreto nº. 21.981/32 (na redação da Lei nº 13.138/2015), tem a prerrogativa de promover as alienações em hasta pública.

Tomados esses pressupostos iniciais a respeito da alienação extrajudicial, já é possível partir para a análise das disposições específicas da arrematação extrajudicial decorrente do regime de alienação fiduciária em garantia, que tem como objeto a propriedade de um bem imóvel.

A alienação fiduciária é o instituto previsto no art. 22, da Lei nº 9.514/1997, utilizado com a finalidade de assegurar ao credor, de maneira automática, a propriedade plena do bem recebido em garantia, em caso de inadimplência do devedor (que detém a utilização direta do bem).

Art. 22. A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel.

Nas palavras de MARIA HELENA DINIZ, a alienação fiduciária em garantia

[...] consiste na transferência feita pelo devedor ao credor da propriedade resolúvel e da posse indireta de um bem imóvel, como garantia do seu débito, resolvendo-se o direito do adquirente com o adimplemento da obrigação, ou melhor, com o pagamento da dívida garantida (2011, p. 616).

Entre os requisitos de validade e eficácia dos contratos de alienação fiduciária de imóvel estão o seu assento no Registro Imobiliário competente, bem como a previsão: do valor do principal da dívida; de cláusula assegurando ao fiduciante, enquanto adimplente, a livre utilização do imóvel; do valor do imóvel e dos critérios para a respectiva revisão para efeito de venda em leilão público; entre outros.



Se a dívida é quitada, o devedor consolida-se, automaticamente, na propriedade plena do bem. Já o não pagamento do débito enseja a resolução da propriedade plena em favor do credor fiduciário, que deverá, obrigatoriamente, promover a alienação do bem por meio de leilão.

O leilão extrajudicial é o instrumento legal colocado à disposição do credor para a execução da garantia - que ocorre após a consolidação da propriedade pelo credor, conforme disposição do art. 27, da Lei nº 9.514/1997:

Art. 27. Uma vez consolidada a propriedade em seu nome, o fiduciário, no prazo de trinta dias, contados da data do registro de que trata o § 7º do artigo anterior, promoverá público leilão para a alienação do imóvel.

§ 1º Se, no primeiro público leilão, o maior lance oferecido for inferior ao valor do imóvel, estipulado na forma do inciso VI do art. 24, será realizado o segundo leilão, nos quinze dias seguintes.

§ 2º No segundo leilão, será aceito o maior lance oferecido, desde que igual ou superior ao valor da dívida, das despesas, dos prêmios de seguro, dos encargos legais, inclusive tributos, e das contribuições condominiais.

Uma vez preenchidos os requisitos da lei, o credor passa a ter o direito de submeter o bem à alienação em leilão público, para tentar receber o seu crédito, nos termos do dispositivo retro indicado.

Nessa modalidade de leilão, normalmente, o lance mínimo de arrematação está relacionado, em um primeiro momento, ao valor da avaliação do imóvel consignado no contrato.

No entanto, no caso de inexistência de interessados, o leilão poderá ser realizado em nova oportunidade, por valor inferior ao mínimo - conforme dispõe o § 2º, do artigo 27, da Lei nº 9.514/1997. Nessa situação, o valor do bem tende a refletir, também, a parcela de que o credor fiduciário está disposto a abrir mão em relação à dívida que deixou de ser paga pelo devedor.

Além dessas, existem outras situações que poderiam afetar o valor do imóvel que é oferecido em leilão extrajudicial, como, por exemplo: o risco de uma possível contestação do devedor em juízo – o que pode resultar em prejuízos para o arrematante; a condição de pagamento - obrigatoriamente à vista; e, ainda, o prazo exíguo entre o

edital e o leilão - que resulta em pouco tempo para a avaliação do negócio por parte dos interessados.

Em virtude de tais circunstâncias, pode-se afirmar, de modo geral, que, na alienação extrajudicial, o arrematante está sujeito, em tese, a um risco maior do que em uma alienação judicial.

Em que pesem esses fatos, não parece que tais circunstâncias seriam suficientes para alterar, de maneira significativa, o valor de alienação, em comparação à hipótese em que o bem estivesse sendo alienado judicialmente; ou, mesmo, em comparação ao valor que o bem poderia alcançar em condições de uma venda normal.

Isso em razão de o valor alcançado no leilão estar submetido à fiscalização por parte tanto do fiduciante, quanto do fiduciário (haja vista, que, quanto maior for o valor alcançado no leilão, melhor será para ambos); assim como, também, por parte dos interessados em adquirir o bem. Restando, em tese, como única possibilidade para a ocorrência de divergência considerável no valor do bem, os casos de fraude no leilão.

A partir dessa análise, entende-se que não há elementos capazes de desnaturar a relação de equivalência entre tais modalidades de leilão (o judicial e o extrajudicial), o que permite concluir que o parâmetro para a determinação da base de cálculo, nas duas hipóteses, deveria ser o mesmo: o valor da arrematação.

Em vista disso, caberia indagar se o critério utilizado para determinar o valor da base de cálculo do ITBI no caso de uma venda em condições normais de mercado poderia ser o mesmo adotado para uma transmissão que se dá no bojo de uma venda forçada – como ocorre no caso da arrematação judicial ou extrajudicial -, haja vista que, nesta última, a transmissão decorre de uma transação em caráter especial (o leilão).

Nesse sentido, oportuno fazer uma avaliação do princípio da isonomia ou da igualdade tributária, no sentido de verificar a razoabilidade de atribuir-se à aquisição de imóvel via leilão extrajudicial o mesmo tratamento dispensado à aquisição decorrente de uma venda procedida em condições normais de mercado, com fundamento no que está expresso no Art. 150, II, da Constituição.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:



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

HUMBERTO ÁVILA explica que “a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade” (2008, p. 40).

Nesse aspecto, importante transcrever o trecho extraído das conclusões do autor - em obra dedicada integralmente ao estudo do princípio da igualdade tributária, referindo-se aos alicerces que corresponderiam à efetivação de tal princípio.

O que resta claro ao longo desta pesquisa é que a realização da igualdade é um processo permanente, com múltiplos atores: a doutrina, a quem cabe reconstruir, a partir da Constituição, critérios claros e objetivos que permitam saber como ela deve ser realizada, ao mesmo tempo em que se possibilitem saber quando ela não é efetivada; o Poder Legislativo, a quem incumbe no uso da sua liberdade de configuração, fixar, sem depois se contradizer, os elementos básicos da concretização da igualdade; o Poder Executivo, a quem cabe identificar os padrões legais, de modo a permitir a individualização dos contribuintes; e o Poder Judiciário, a quem concerne controlar a preservação da harmonia das normas de competência com os direitos fundamentais dos contribuintes (2008, p. 192).

Ele sustenta que o tratamento isonômico para contribuintes que se encontrem em situações equivalentes é um preceito dotado de presunção relativa, de acordo com a previsão constitucional:

Com efeito se a Constituição estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente, há uma presunção em favor da igualdade ou contra a desigualdade. Em outras palavras, não há necessidade de justificar o tratamento desigual (ÁVILA, 2008, p. 159).

Em complementação, o autor faz a discriminação dos elementos que servem para identificar a relação de equivalência entre dois contribuintes, ou entre duas situações, afirmando que:

Os sujeitos, porém, são sempre comparados por algum motivo. Não se compara por comparar, compara-se por algum motivo. Sempre que se fala em igualdade, di-lo Carrazza, pergunta-se “igualdade em que? Igualdade sob que perspectiva e como?”. E é precisamente em razão disso que se pode verificar se a medida de



comparação está correta. A cor da camisa pode ser relevante quando a comparação serve a algum propósito (entrar em campo para fazer parte de um time de futebol), e completamente irrelevante quando serve a outro propósito. A relevância da propriedade escolhida está justamente na relação de pertinência ou vínculo de correlação lógica que ela deve manter com a finalidade que justifica a comparação (ÁVILA, 2008, p. 40).

LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em referência à concretização do princípio da isonomia tributária, informa que: “o texto constitucional trata de situação equivalente, não idêntica. A equivalência pressupõe a existência de um critério de comparação” (2017, p. 355). De modo que,

Para que se possa concretizar o princípio da igualdade é preciso que se tenha um critério de comparação constitucionalmente justificado. Ou seja: para que se atenda ao princípio da igualdade, percorrem-se três etapas: primeiro, encontra-se um critério; em seguida, busca-se a fundamentação constitucional para o critério encontrado. Finalmente, comparam-se as situações a partir do critério eleito (2017, p. 353-354).

Em sentido inverso ao da igualdade, não parece lógico querer igualar situações que não guardam semelhança. Ou seja, o critério utilizado para determinar a base de cálculo para efeito de uma arrematação via leilão há de possuir feição diferenciada em relação a uma transação que se dê em condições normais de compra e venda.

Logo, no caso de imóvel adquirido via alienação judicial ou extrajudicial o valor venal deveria ser aquele equivalente ao valor efetivamente obtido na venda forçada.

Por fim, no intuito de avaliar-se a conjugação dos conceitos aqui explanados em face da legislação correlata, foi efetuada uma consulta às leis de alguns municípios, na parte que se refere ao tema, buscando-se identificar a forma como o legislador municipal costuma disciplinar as hipóteses de arrematação de imóveis em questão.

De acordo com a pesquisa, constatou-se que, via de regra, o legislador não deixa clara a distinção entre as duas espécies de arrematação (a judicial ou a extrajudicial). No entanto, quando se analisa a descrição do critério quantitativo constante das leis municipais em geral, é possível identificar a existência de alguma diferenciação.

Uma outra constatação foi que a hipótese de arrematação extrajudicial raramente aparece expressa nos regulamentos municipais, enquanto é possível, com alguma frequência, encontrar referência específica à arrematação judicial.



A legislação de Curitiba-PR, por exemplo, embora seja omissa quanto à aquisição de imóvel resultante de arrematação extrajudicial, traz expressa previsão para a arrematação judicial na descrição do critério quantitativo do imposto; o que parece indicar o tratamento, por ela, da arrematação judicial, como exceção.

Curitiba - PR
Decreto nº 1597/2013

Hipótese de incidência

Art. 3º O disposto no artigo 2º, deste decreto, abrange os seguintes fatos jurídico-tributários:

(...)

VI - arrematação ou adjudicação em leilão, hasta pública ou praça, bem como as respectivas cessões de direitos;

Base de cálculo

Art. 11. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos.

(...)

§ 5º A base de cálculo considerada para fins de recolhimento do imposto será:

I - no caso de aquisição através de Arrematação Judicial - Hasta Pública, o valor venal será aquele alcançado na arrematação, devidamente atualizado pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, ou outro índice que o vier a substituí-lo, desde a data do leilão, o qual será definido através de processo administrativo, conforme documentações solicitadas pela Administração;

Oportuno destacar que, nesse caso, poderia ser reivindicado, em tese, o mesmo tratamento para ambas as espécies de arrematação, invocando-se o emprego dos meios de integração legislativa, com base no disposto no art. 108 do CTN, haja vista tratar-se de situações semelhantes e haver previsão expressa para a hipótese de arrematação judicial na descrição do critério quantitativo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

E, sobre o uso da analogia como método de integração legislativa, HUGO DE BRITO MACHADO leciona:



É o meio de integração pelo qual o aplicador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos. O legislador nem sempre consegue disciplinar expressa e especificamente todas as situações. O mundo fático é complexo e dinâmico, de sorte que é impossível uma lei sem lacunas. Assim diante de uma situação para a qual não há dispositivo legal específico, aplica-se o dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins (2006, p. 126).

De outro lado, foi possível verificar que alguns legisladores optaram por não fazer nenhuma especificação ao regular o critério quantitativo do imposto, prevendo no critério quantitativo apenas a descrição genérica da base de cálculo. Pode-se interpretar que, no caso desses regulamentos, tanto a arrematação judicial, como a extrajudicial (assim como todas as demais hipóteses de incidência), estão sujeitas à “regra geral” no que diz respeito à base de cálculo do ITBI, ou seja, ao critério do valor venal. É o caso das leis dos municípios de São Paulo-SP e de Belo Horizonte-MG.

São Paulo - SP
Decreto nº 55196/2014

Hipótese de incidência

Artigo 2º - Estão compreendidos, entre outros casos, na incidência do Imposto:

I - a compra e venda;

(...)

V - a arrematação, adjudicação e a remição;

Base de cálculo

Art. 7º A base de cálculo do Imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado.

Belo Horizonte - MG
Lei nº 5492/1988

Hipótese de incidência

Art. 2º O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso "Inter Vivos" - ITBI - tem como fato gerador;

I - a compra e venda;

(...)

§ 2º - O disposto neste artigo abrange os seguintes atos e contratos onerosos:

(...)

V - arrematação em hasta pública administrativa ou judicial;

Base de cálculo



Art. 5º A base de cálculo do imposto é o valor dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos, no momento da transmissão ou cessão.

Por último, a situação menos comum é aquela em que o legislador optou por fazer menção expressa à arrematação – ou, mesmo, à própria “alienação extrajudicial” - na descrição do critério quantitativo do ITBI; afastando assim qualquer dúvida sobre qual deve ser a base de cálculo considerada nesse caso. É o caso da legislação dos municípios de Blumenau-SC e de Itajaí-SC.

Blumenau - SC
Lei Complementar nº 632/2007

Hipótese de incidência (apenas a previsão ampla - idem CTN)
Art. 240 O Imposto de que trata este Título tem como fato gerador:
I - a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil;

Base de cálculo
Art. 247 A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel objeto da transmissão ou da cessão de direitos reais a ele relativos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado, no momento do pagamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 931/2014)
(...)

Art. 249 A apuração da base de cálculo observará as seguintes situações específicas:
I - na dissolução da sociedade conjugal a base de cálculo será o valor dos bens imóveis incluídos no quinhão de um dos cônjuges, que ultrapasse a meação;
(...)
III - na arrematação, na adjudicação, na **alienação extrajudicial** e na venda com autorização judicial, o valor da base de cálculo será aquele consignado como o valor da aquisição;

Itajaí - SC
Lei Complementar nº 20/2002

Art. 46 - Estão compreendidos na incidência do imposto:
(...)
V - a arrematação, a adjudicação e a remição;

Base de cálculo
Art. 51 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
(...)



Art. 54 - Nas **arrematações** o imposto será recolhido sobre o valor do maior lance e nas adjudicações e remições sobre o maior lance ou avaliação, nos termos da lei processual, conforme o caso.

Da análise dos regulamentos apresentados, verifica-se que a interpretação baseada apenas nos critérios eleitos pelo legislador municipal (na descrição legal) tende a resultar em diferentes conclusões a respeito de qual deve ser a base de cálculo do ITBI no caso da arrematação de imóvel via leilão extrajudicial.

Assim, é preciso levar em consideração o conceito de valor venal, dado pela doutrina - em respeito ao disposto no artigo 38 do Código Tributário Nacional –, e, que, esse critério, adquire força de norma geral no tocante ao ITBI.

CONCLUSÃO

Analisado o cabedal de elementos relacionados ao tema é possível dizer que, guardadas as devidas cautelas no que se refere ao exercício da competência legislativa municipal, a base de cálculo do ITBI é determinada segundo o critério do valor venal, assim entendido como o valor que o bem ou direito poderia ser negociado à vista em condições normais de mercado. Essa premissa pode ser aplicada sem restrições quando considerada a hipótese mais comum de incidência do ITBI - a compra e venda – na medida em que o valor de transmissão declarado pelas partes está sujeito ao crivo da Fazenda Pública, mediante arbitramento, com fundamento nos Artigos 38 e 148 do CTN.

Todavia, no caso da arrematação de imóvel via leilão extrajudicial, há que ser considerado que se trata de uma transação havida em caráter especial, já que ela ocorre no bojo de um procedimento com regras específicas, em que não há o caráter de uma negociação normal.

Assim, entende-se que, no caso da arrematação extrajudicial, o mais prudente é considerar-se como base de cálculo o valor que é alcançado na arrematação (assim como ocorre nos casos de alienação judicial).

Isso em virtude de tratar-se, o leilão, de um procedimento pré-estabelecido, que possui fé pública, e que está sujeito ao controle da sociedade (pelos interessados).



Sendo assim, não existe, salvo na hipótese de fraude no leilão, justificativa para arbitrar. Ao arbitrar, o Fisco aponta o valor que imagina que um bem alcançaria se levado ao mercado. Na arrematação extrajudicial o bem já foi levado ao mercado e sabe-se, concretamente, o quanto as pessoas estão dispostas a pagar por ele. Efetivamente, e, não, presumidamente. De se ressaltar, talvez, apenas e tão-somente, a hipótese de configuração de preço vil, que poderia ensejar a invalidade da própria arrematação.

Ou seja, o conceito de valor venal que respeita a Constituição, no caso da arrematação de imóvel, é aquele equivalente ao valor efetivamente obtido na venda forçada. Ademais é o que se pode depreender da análise do princípio da isonomia tributária e dos meios de integração legislativa, especialmente, no caso daqueles regulamentos que trazem menção expressa à arrematação judicial na descrição do critério quantitativo do imposto, indicando que a base de cálculo do imposto, nessa situação, é dada por um critério diferente do valor venal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em maio de 2017.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em janeiro de 2017.



_____. **Código de Processo Civil.** Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso junho de 2017.

_____. **Lei Federal nº 9.514/1997.** Dispõe sobre o Sistema de Financiamento Imobiliário, institui a alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9514.htm>. Acesso junho de 2017.

_____. **Decreto nº 21.981/1932.** Regula a profissão de leiloeiro no território da República. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-21981-19-outubro-1932-532131-norma-actualizada-pe.pdf>>. Acesso julho de 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI, doutrina e prática.** São Paulo: Atlas, 2010.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos constitucionais e infraconstitucionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis (inter vivos).** São Paulo: Edipro, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

OLIVEIRA, José Jaime Macêdo. **Impostos Municipais – IPTU, ISS e ITBI.** 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.