

CONCURSO PRÊMIO FENAFIM – 2024

Categoria Administração Tributária

IMPACTO FINANCEIRO DO TEMA 1113 DO STJ NA ARRECADAÇÃO DE ITBI: ANÁLISE EMPÍRICA DE INOVAÇÕES APLICÁVEIS AOS MUNICÍPIOS

RESUMO: Este trabalho empírico, realizado pelo método científico, mensurou o impacto financeiro dos dois anos subsequentes à jurisprudência estabelecida no Tema 1113 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que afetou a arrecadação do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Verificou-se a diferença adicionada na receita do ITBI pela não aplicação do Tema 1113 do STJ, com a base de cálculo do imposto arbitrada pelo Fisco, em comparação com a hipótese de utilização do valor declarado pelo contribuinte. Além disso, analisou-se a repercussão econômica das demandas judiciais resultantes desse procedimento, visto que a decisão não vincula a Administração Pública, para determinar a opção mais vantajosa aos municípios. Utilizaram-se os dados estatísticos de Pelotas como referência para comprovar a hipótese de aumento na arrecadação com o arbitramento, mesmo considerados os valores dos encargos em processos judiciais. Por último, sugeriram-se inovações, como sistemas de informática específicos para o lançamento e o processo administrativo tributário eletrônico, aplicáveis aos municípios para adaptar o procedimento ao Tema 1113 do STJ e promover uma gestão tributária mais eficiente e transparente.

Palavras-chave: ITBI. Tema 1113. STJ. Base de cálculo. Arbitramento.

INTRODUÇÃO

O ITBI, instituído em 1809 sob a denominação “siza” e atualmente previsto no artigo 156, II, da Constituição Federal, historicamente não tem sido um tributo amplamente explorado pelos municípios, que geralmente priorizam a arrecadação sobre impostos com maiores receitas. Em 2022, o ITBI representou apenas cerca de 2% da receita corrente dos municípios brasileiros, com variações regionais notáveis: Centro-Oeste 2,9%; Sul 2,6%; Sudeste 2,3%; Norte 0,8% e Nordeste 0,9% (MULTI CIDADES, 2023, p. 94-105). No Estado do Rio Grande do Sul, dos sete maiores municípios analisados, Pelotas ocupou a quinta posição, visto que o ITBI representa 2,1% da receita corrente. O município em questão, com uma população de 325.685 habitantes, o quarto maior do estado, registrou uma receita de ITBI em 2022 no valor de R\$ 27.650.072,40, garantindo uma participação na receita tributária de 7,8%.

Após a decisão do STJ, Recurso Especial (REsp) 1.937.821/SP, denominado aqui como Tema 1113 do STJ, de 03 de março de 2022, as receitas do ITBI de muitos municípios foram consideravelmente reduzidas. Em 2022, a arrecadação com o ITBI totalizou R\$ 19,51 bilhões, que representa uma redução de R\$ 2,75 bilhões em relação à receita de 2021, que foi de R\$ 22,25 bilhões. Essa queda de 12,3%, juntamente com outros fatores econômicos, como o aumento da taxa Selic, pode ser atribuída à adequação da base de cálculo do imposto pela aplicação do Tema 1113 do STJ em muitos municípios.

Assim, esta pesquisa tem o objetivo de responder os seguintes problemas: qual seria a redução real do valor da arrecadação do ITBI ao aplicar o Tema 1113 do STJ, que considera a base de cálculo declarada pelo contribuinte? Qual o custo real para cobrir os gastos judiciais decorrentes da não aplicação do Tema 1113 do STJ? Qual a diferença existente entre a manutenção do procedimento de arbitramento da base

de cálculo do ITBI, em oposição ao Tema 1113 do STJ, e os custos judiciais pela não aplicação? Em hipótese, acredita-se que, economicamente, seja mais vantajoso para os municípios não aplicar o Tema 1113 do STJ, uma vez que os valores das decisões judiciais parecem ser insignificantes em relação ao aumento da arrecadação.

Este estudo adota o método indutivo como raciocínio do objeto para validar a tese inovadora, partindo de dados empíricos de Pelotas para uma generalização do fenômeno, aplicável no âmbito das demais Administrações Tributárias Municipais. São utilizados predominantemente dados quantitativos de fonte primária e abordagem original, como as informações de arrecadação e lançamento de Pelotas referentes aos dois anos posteriores à publicação do Tema 1113 do STJ, em comparação com os valores de lançamentos de ITBI com base de cálculo declarada pelos contribuintes, além de decisões judiciais. Excluem-se todas as decisões judiciais de ITBI que não tenham por objeto o Tema 1113 do STJ, e lançamentos de ITBI não compreendidos no recorte entre 03 de março de 2022 e 03 de março de 2024. A revisão bibliográfica da literatura foi realizada com base em critérios de relevância e especificidade sobre ITBI, além de atualização jurisprudencial relacionados ao objeto recente de pesquisa, o que resultou em uma seleção rigorosa de referências.

1 ARRECADAÇÃO DO ITBI ANTES DO TEMA 1113 DO STJ

A arrecadação do ITBI está intrinsecamente ligada à situação econômica do mercado imobiliário. Variáveis financeiras como taxas de juros, estoques de oferta e financiamentos bancários exercem influência significativa neste segmento. Aos municípios cabe instituir o imposto, determinar sua alíquota, base de cálculo, isenções, entre outros aspectos. A margem de discricionariedade na definição da base de cálculo costuma ser a principal fonte de controvérsia. Não há uma norma geral ou

procedimento padrão adotado nas legislações municipais para a determinação da base de cálculo, o que frequentemente leva o problema ao Poder Judiciário.

Conforme o artigo 38 do Código Tributário Nacional (CTN), a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. O valor venal é entendido como o valor de venda, o montante que seria obtido em uma venda sob condições normais, de acordo com a etimologia da palavra “venal”. A base de cálculo tem o propósito de mensurar a conduta no critério material da hipótese de incidência que o contribuinte realiza, sempre em termos monetários (MACEDO, 2010, p. 258).

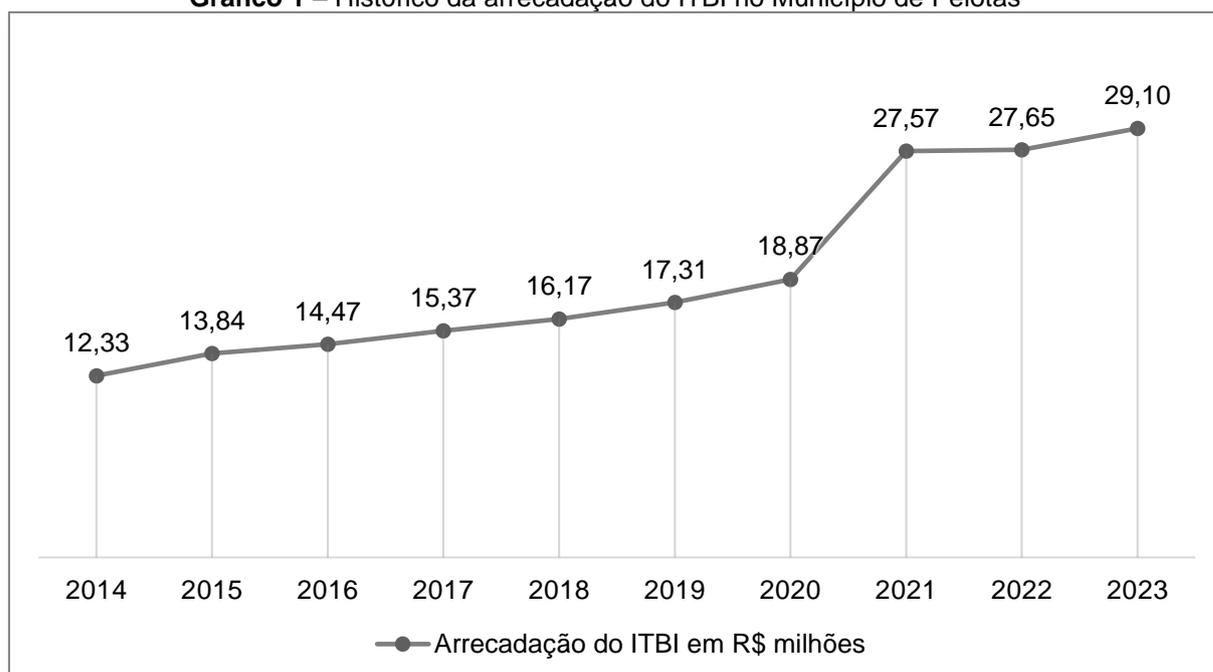
Alguns municípios adotam o valor venal de referência para determinar a base de cálculo, uma espécie de Planta Genérica de Valores (PGV) do ITBI, que representa um mínimo tributável, como é o caso de São Paulo (RODRIGUES; PISCITELLI, 2022, p. 212). Por outro lado, outros utilizam a PGV do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). No entanto, na maioria dos grandes e médios municípios a base de cálculo é arbitrada pelo Fisco, por meio de suas autoridades fiscais, com atribuição vinculada pelo artigo 142 do CTN. Essas autoridades baseiam a estimativa fiscal no valor de mercado dos imóveis para o local, quando outro valor superior não tenha sido declarado pelo próprio contribuinte.

Até a publicação do Tema 1113 do STJ não existiam muitas controvérsias jurisprudenciais sobre o tema, pois o próprio tribunal entendia pela possibilidade de arbitramento (STJ, REsp 261.166/SP, publicado em 06/11/2000). Não obstante, a doutrina específica sempre se manifestou favorável à nova tese do STJ, pois compreende que o município não pode “exigir o recolhimento do ITBI com base em valores de mercado fixados concretamente para todos os imóveis cadastrados, com fundamento em ‘pesquisas de mercado’, o que é um verdadeiro absurdo jurídico” (HARADA, 2010, p. 145).

No Município de Pelotas, até o ano de 2014, não havia arbitramento da base de cálculo pelo valor de mercado dos imóveis. O procedimento adotado consistia na utilização da PGV do IPTU ou no valor declarado pelo contribuinte. Entretanto, a partir de 2014, passou-se a adotar o arbitramento realizado pelas autoridades fiscais. A mudança significativa ocorreu com a publicação da Lei Municipal 6.202/2015, que dispõe sobre o ITBI, especificamente em seu artigo 8º, conferindo maior segurança jurídica ao estabelecer a utilização do valor de mercado no arbitramento.

Essa alteração procedimental em Pelotas possibilitou um progressivo aumento na arrecadação do ITBI. Ao comparar a receita do ITBI de 2013, no valor de R\$ 9.956.874,87, com a arrecadação de 2014, no valor de R\$ 12.327.863,82, percebe-se um expressivo crescimento de 23,81%. Esse aumento é justificado pelas mudanças nos procedimentos de arbitramento da base de cálculo do imposto. Em 2015, também houve um aumento significativo de 12,28% em relação ao ano anterior, com a receita alcançando R\$ 13.841.246,05. O gráfico a seguir apresenta de forma mais clara a evolução da arrecadação do ITBI nos últimos dez exercícios.

Gráfico 1 – Histórico da arrecadação do ITBI no Município de Pelotas



Fonte: Elaborado pelo autor, com dados da Prefeitura Municipal de Pelotas.

Entre 2016 e 2020, pode-se constatar um crescimento médio de 6,4% na arrecadação do ITBI. No entanto, o aumento excepcional registrado no exercício de 2021, com uma receita de R\$ 27.569.817,82 e uma variação de 46,08%, foi uma exceção devido aos muitos casos de integralização de capital, não imunes, que ocorreram no município, com o arbitramento da base de cálculo feito pelo Fisco. Em 2022, a receita acompanhou o aumento extraordinário do ano anterior e permaneceu estabilizada. Já no último ano apurado, 2023, foi observado um aumento significativo, com a maior arrecadação histórica do ITBI por pessoa.

Tabela 1 – Histórico da arrecadação do ITBI no Município de Pelotas

Exercício	Receita ITBI	Variação	ITBI por pessoa
2014	R\$ 12.327.863,82	23,81%	R\$ 37,85
2015	R\$ 13.841.246,05	12,28%	R\$ 42,50
2016	R\$ 14.466.144,61	4,51%	R\$ 44,42
2017	R\$ 15.371.048,90	6,26%	R\$ 47,20
2018	R\$ 16.173.387,60	5,22%	R\$ 49,66
2019	R\$ 17.311.156,04	7,03%	R\$ 53,15
2020	R\$ 18.872.535,50	9,01%	R\$ 57,95
2021	R\$ 27.569.817,82	46,08%	R\$ 84,65
2022	R\$ 27.650.072,40	0,29%	R\$ 84,90
2023	R\$ 29.103.869,51	5,25%	R\$ 89,36
TOTAL	R\$ 192.687.142,25	119,74%	R\$ 591,64

Fonte: Elaborada pelo autor, com dados da Prefeitura Municipal de Pelotas.

O Município de Pelotas também implementou uma alteração significativa no procedimento de lançamento do ITBI em 2019. Anteriormente, o procedimento era parcialmente informatizado, com a declaração de informações pelo contribuinte via web, seguida pelo protocolo físico de documentos impressos, emissão da guia por meio de sistema desktop e entrega física posterior da guia de ITBI. Esse processo antigo levava aproximadamente dois dias para ser concluído.

A partir de 2019, o procedimento foi totalmente informatizado, com a declaração de informações, anexação de documentos, emissão da guia e controle de pagamento, incluindo a emissão de termo de quitação diretamente aos cartórios, a fim de evitar fraudes, tudo realizado via web, sem necessidade de atendimento presencial. Em geral, o novo procedimento passou a ser concluído no mesmo dia da solicitação.

Embora a mudança para o procedimento integralmente informatizado não tenha necessariamente resultado em um aumento estimável na arrecadação, ela permitiu um esforço fiscal muito menor no lançamento do ITBI. Conseqüentemente, o tempo anteriormente dedicado às questões administrativas foi direcionado para atividades de auditoria e fiscalização. Por exemplo, mais tempo é dedicado para verificar a localização geográfica de imóveis urbanos com alto valor de mercado, que são declarados como rurais pelos contribuintes na tentativa de sonegar o verdadeiro valor da base de cálculo.

2 ARRECADAÇÃO DO ITBI DEPOIS DO TEMA 1113 DO STJ

Em 03 de março de 2022, a Primeira Seção do STJ estabeleceu três importantes teses quanto ao cálculo do ITBI nas operações de compra e venda, no âmbito do rito de recurso repetitivo no julgamento do REsp 1.937.821/SP. O processo não transitou em julgado e encontra-se no STF para julgamento do RE 1412419. Atualmente, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar 108/2024, que regulamenta a Reforma Tributária e, se aprovado, acrescentará o art. 38-A do CTN, considerando o valor venal de ITBI como o valor de mercado dos bens imóveis. Assim, qualquer polêmica jurídica seria eliminada. Enquanto não houver um desfecho definitivo, prevalece no Poder Judiciário o Tema 1113 do STJ, da seguinte maneira:

- 1) 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;
- 2) 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 Código Tributário Nacional – CTN);
- 3) O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral.

Em suma, o Tema 1113 do STJ estabelece que a base de cálculo do ITBI não está vinculada à base de cálculo do IPTU e não pode ser utilizada como piso de

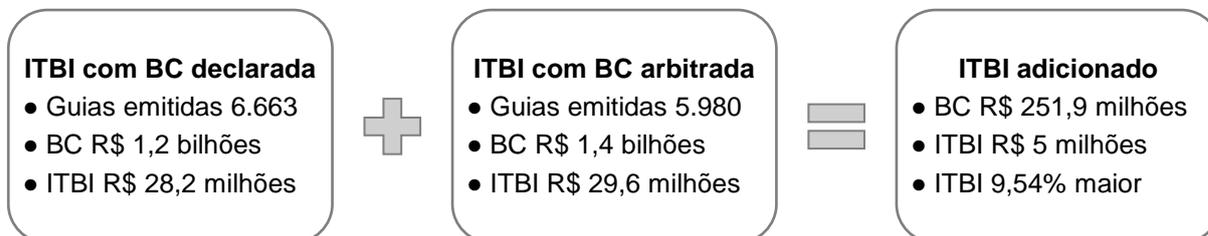
tributação, uma premissa já consolidada na jurisprudência. Além disso, determina que deve ser adotado o valor declarado pelo contribuinte como base de cálculo, pois presume-se que este valor corresponde ao valor de mercado. Dessa forma, os municípios não teriam mais a prerrogativa de arbitrar unilateralmente a base de cálculo do ITBI, sendo permitido apenas iniciar um processo administrativo para lançar a diferença, caso necessário.

Com essa tese, o ITBI deixaria de ser um tributo de lançamento por declaração e passaria a ser por homologação (OLIVEIRA, 2022, p. 557). No entanto, a maioria dos municípios não possui estrutura para realizar o lançamento complementar de ofício, entre o imposto declarado e o arbitrado, principalmente devido à dificuldade de produzir provas sobre o verdadeiro valor de mercado dos imóveis e por restrição de servidores com atribuição legal de constituir crédito tributário. Mesmo que o processo administrativo seja iniciado para todas as declarações abaixo do valor de mercado, é improvável que esse valor seja pago voluntariamente, uma vez que o registro do imóvel pelo contribuinte já teria sido efetuado. Nesse cenário, a inscrição em Dívida Ativa do débito e a judicialização da cobrança do ITBI seriam as opções mais prováveis, quando o crédito não estiver prescrito.

Para analisar o problema proposto, que é mensurar a possível redução da receita do ITBI, foi realizado um estudo de caso do Município de Pelotas, considerando a não aplicação do Tema 1113 do STJ. As variáveis utilizadas na pesquisa foram os valores declarados pelo contribuinte e os valores arbitrados pelo Fisco, nos dois anos após a jurisprudência do STJ, visando demonstrar a diferença de arrecadação. Embora um estudo anterior tenha simulado hipoteticamente a redução de receita com a não aplicação do Tema 1113 do STJ (PEDROTTI, 2022, p. 92), esta pesquisa busca

apresentar o valor real que o município obteve com o procedimento, após deduzir os valores de decisões judiciais.

Figura 1 – ITBI adicionado pelo arbitramento da base de cálculo (BC)



Fonte: Elaborado pelo autor, com dados da Prefeitura Municipal de Pelotas.

A figura acima mostra que, das 12.643 guias de ITBI do período analisado, 6.663 guias foram emitidas com o valor declarado pelos contribuintes, com valor total de R\$ 1.258.618.333,40 de base de cálculo, e arrecadação de R\$ 28.202.994,48. Da mesma forma, 5.980 guias foram emitidas com valor arbitrado pelo Fisco, com valor total de R\$ 1.486.331.374,97 de base de cálculo, e arrecadação de R\$ 29.661.136,29. Assim, a diferença total adicionada à base de cálculo foi de R\$ 251.903.300,77. Aplicando a alíquota de 2%, observa-se um acréscimo de 9,54% na base de cálculo total, passando de R\$ 2.493.046.407,60 (base declarada) para R\$ 2.744.949.708,37 (base arbitrada), resultando em uma arrecadação adicional de R\$ 5.038.066,02.

Presume-se que, se aplicado efetivamente o Tema 1113 do STJ pelo Município de Pelotas, haveria uma redução significativa na receita do ITBI, conforme os dados estatísticos apresentados, de mais de R\$ 5 milhões. Essa diminuição de receita seria ainda mais expressiva se o Tema 1113 do STJ fosse aplicado com a divulgação do novo procedimento aos contribuintes, já que a utilização da base de cálculo declarada, sem análise fiscal, incentivaria a sonegação fiscal. Apesar de se presumir a boa-fé do contribuinte, em quase metade dos casos observa-se a declaração de valores de imóveis abaixo do valor de mercado real, visando reduzir o valor do imposto.

O Tema 1113 do STJ também estabelece a possibilidade de instauração de processo administrativo próprio nos casos em que não se confirme a veracidade na presunção do valor de mercado declarado. No entanto, é sabido que os municípios não possuem estrutura adequada para constituir a diferença do crédito tributário por lançamento complementar de ofício, instruir e julgar em primeira e segunda instância todos os lançamentos de impostos declarados com valor inferior ao arbitrado. Somente o Município de Pelotas emitiu 24.440 guias de ITBI entre 2019 e 2021, sendo a operação mais comum a compra e venda à vista, com 11.116 guias. Algumas dessas guias emitidas não foram pagas, seja por falta de ocorrência do fato gerador, imunidade, isenção ou não incidência.

No período analisado, o Município de Pelotas emitiu 12.643 guias de ITBI que foram pagas, o que corresponde a uma média diária de 25 guias, considerando os 504 dias úteis no período verificado. Dentre essas guias, 5.980 tiveram o valor da base de cálculo arbitrado (47%), enquanto 6.663 tiveram o valor da base de cálculo declarado (53%). Observa-se que a maioria das guias de ITBI permanece com a base de cálculo declarada pelo contribuinte, por corresponder ao valor de mercado.

Em uma situação hipotética, apenas para melhor visualizar a possível escala do número de processos administrativos, se o Tema 1113 do STJ fosse aplicado durante o período, das 25 guias emitidas e pagas diariamente, cerca de 12 seriam emitidas com valor de mercado abaixo do considerado correto pelo Fisco, exigindo a constituição do crédito tributário por meio de lançamento complementar de ofício. Assim, existiriam 5.980 processos administrativos fiscais nesse período para cobrar a diferença do imposto entre a base de cálculo declarada pelo contribuinte e a arbitrada pelo Fisco. Na prática, a dificuldade em constituir o crédito nessas situações levaria ao abandono do procedimento de lançamento em processo próprio. Para cidades

maiores, como São Paulo, esse procedimento seria inviável, dado que ocorrem quinze mil transações imobiliárias por mês, o que significaria 750 processos administrativos por dia útil, apenas de lançamentos de ITBI (MACEDO, 2023, p. 415).

3 ARRECADAÇÃO JUDICIAL DO ITBI SOB O TEMA 1113 DO STJ

A situação dos municípios em relação ao Tema 1113 do STJ realmente apresenta desafios importantes, e as alternativas disponíveis aos municípios trazem consigo diferentes implicações e riscos. A decisão de grandes municípios como São Paulo e Rio de Janeiro de não aplicar o Tema 1113 do STJ foi fundamentada em argumentos do parecer jurídico emitido pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf).

Esses municípios optam por não seguir a jurisprudência estabelecida pelo STJ, visto que não vincula a Administração Pública e que o processo ainda não transitou em julgado. Essa decisão pode ser uma estratégia para evitar possíveis perdas na arrecadação do ITBI. O Município de Pelotas optou por seguir a mesma orientação, bem como pela possível queda na arrecadação do ITBI se o Tema 1113 do STJ fosse aplicado. Não há uma solução única que sirva para todos os casos, e cabe a cada administração municipal tomar a melhor decisão com base em sua realidade e nas orientações legais disponíveis.

O artigo 1.036 do Código de Processo Civil de fato estabelece um procedimento para casos nos quais há multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com base em uma mesma questão de direito. Essa afetação visa uniformizar e conferir economia nas decisões dos recursos repetitivos, buscando uma interpretação consistente da legislação. O julgamento de um recurso repetitivo não possui o mesmo efeito compulsório de uma súmula vinculante, prevista no artigo 103-A da Constituição

Federal, pois somente estas têm efeito obrigatório sobre o Poder Judiciário e a Administração Pública.

Essa estratégia adotada por muitos municípios, de não aplicar o Tema 1113 do STJ até que haja uma decisão final do STF, reflete a cautela diante de mudanças significativas na legislação tributária. Ao decidir não aplicar a decisão do STJ, esses municípios optam por aguardar uma definição mais clara e definitiva sobre a questão antes de realizar alterações em suas práticas de arrecadação de impostos. Essa abordagem busca minimizar os riscos associados a possíveis perdas de receita e a custos administrativos adicionais decorrentes de processos judiciais. A tabela abaixo demonstra todos os processos no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), contra o Município de Pelotas, com algum tipo de decisão sobre o Tema 1113 do STJ.

Tabela 2 – Processos judiciais de ITBI em Pelotas com o Tema 1113 do STJ

Processo judicial TJRS	BC arbitrada	BC declarada	ITBI arbitrada	ITBI judicial
5039424-67.2022.8.21.0022	R\$ 700.000,00	R\$ 250.000,00	R\$ 14.000,00	R\$ 5.000,00
5039424-67.2022.8.21.0022	R\$ 550.000,00	R\$ 260.000,00	R\$ 11.000,00	R\$ 5.200,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 220.000,00	R\$ 190.000,00	R\$ 4.400,00	R\$ 3.800,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 150.000,00	R\$ 140.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 2.800,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 220.000,00	R\$ 140.000,00	R\$ 4.400,00	R\$ 2.800,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 220.000,00	R\$ 140.000,00	R\$ 4.400,00	R\$ 2.800,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 40.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 800,00	R\$ 200,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 40.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 800,00	R\$ 200,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 40.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 800,00	R\$ 200,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 40.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 800,00	R\$ 200,00
5013931-54.2023.8.21.0022	R\$ 220.000,00	R\$ 150.000,00	R\$ 4.400,00	R\$ 3.000,00
5000581-33.2022.8.21.0022	R\$ 1.700.000,00	R\$ 862.261,61	R\$ 34.000,00	R\$ 17.245,23
5000581-33.2022.8.21.0022	R\$ 50.000,00	R\$ 40.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 800,00
5024437-89.2023.8.21.0022	R\$ 867.104,24	R\$ 385.000,00	R\$ 17.342,08	R\$ 7.700,00
5026321-90.2022.8.21.0022	R\$ 16.000.000,00	R\$ 11.000.000,00	R\$ 320.000,00	R\$ 220.000,00
5035221-28.2023.8.21.0022	R\$ 550.000,00	R\$ 272.700,00	R\$ 11.000,00	R\$ 5.454,00
5006001-48.2024.8.21.0022	R\$ 383.000,00	R\$ 197.391,00	R\$ 7.660,00	R\$ 3.947,82
5006001-48.2024.8.21.0022	R\$ 383.000,00	R\$ 197.391,00	R\$ 7.660,00	R\$ 3.947,82
5006001-48.2024.8.21.0022	R\$ 265.000,00	R\$ 146.253,00	R\$ 5.300,00	R\$ 2.925,06
5006001-48.2024.8.21.0022	R\$ 265.000,00	R\$ 143.622,00	R\$ 5.300,00	R\$ 2.872,44
5002880-12.2024.8.21.0022	R\$ 688.990,00	R\$ 260.000,00	R\$ 13.779,80	R\$ 5.200,00
TOTAL	R\$ 23.592.094,24	R\$ 14.804.618,61	R\$ 471.841,88	R\$ 296.292,37

Fonte: Elaborada pelo autor, com dados da Prefeitura Municipal de Pelotas e do TJRS.

Durante o período de análise deste estudo, compreendido entre 03 de março de 2022 e 03 de março de 2024, apenas oito processos foram instaurados contra o Município de Pelotas, envolvendo o afastamento dos lançamentos de ITBI com base

de cálculo declarada, após a publicação do Tema 1113 do STJ. Esses processos, abrangendo um total de 21 lançamentos de ITBI no Município de Pelotas, resultaram em uma soma aproximada de R\$ 23,6 milhões nas bases de cálculo arbitradas, em comparação com os R\$ 14,8 milhões declarados pelos contribuintes.

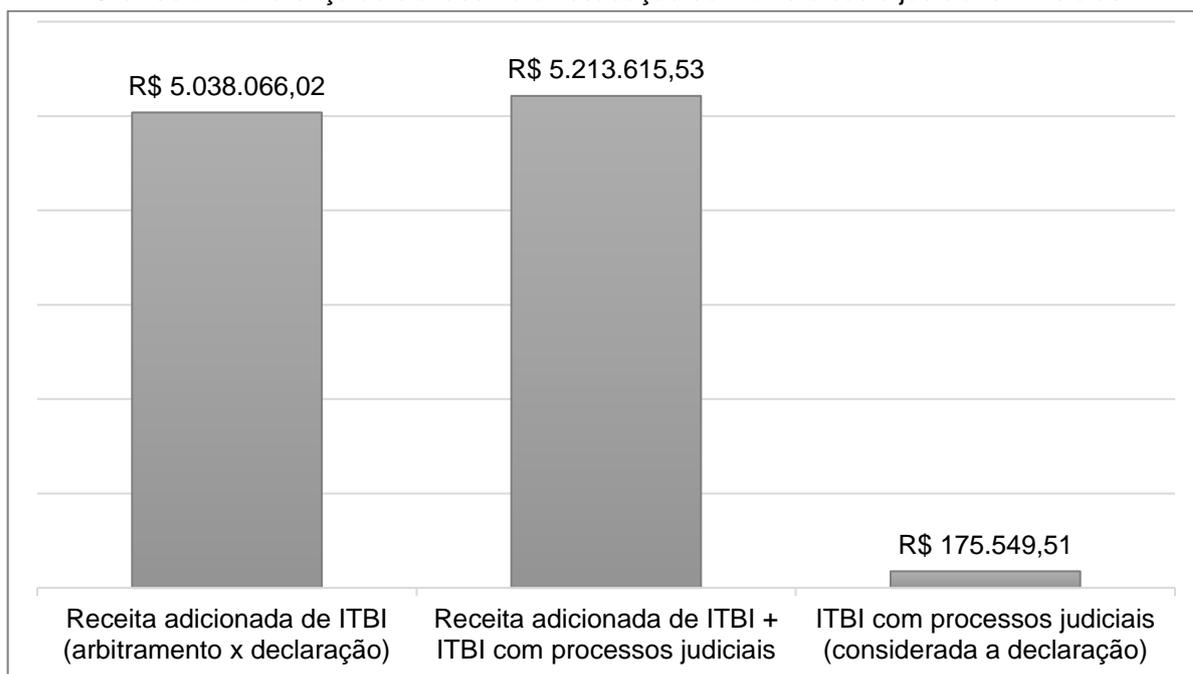
Conseqüentemente, o valor total do ITBI lançado com base no arbitramento da base de cálculo foi de R\$ 471 mil, enquanto os lançamentos baseados na declaração dos contribuintes totalizaram R\$ 296 mil após decisão judicial. Portanto, a redução total do valor do ITBI devido aos processos judiciais foi de apenas R\$ 175.549,51, representando uma diminuição de 62,79% em relação ao valor originalmente lançado. É importante ressaltar que essa redução representa apenas 3,48% do total da arrecadação do ITBI, equivalente a apenas 0,3% da receita total. No entanto, é crucial notar que os valores do aumento da arrecadação do ITBI, devido ao arbitramento da base de cálculo, já estão ajustados para incluir essa redução judicial.

A análise empírica em Pelotas indica que não aplicar o Tema 1113 do STJ pode ser economicamente vantajoso para os municípios. Isso se deve a um aumento significativo na receita, superior a R\$ 5 milhões. O aparente valor reduzido da base de cálculo nas decisões judiciais não implica em uma diminuição na receita do ITBI, mas sim na renúncia da receita proveniente do arbitramento em favor da declaração dos contribuintes. Na hipótese irreal de inexistência dos processos judiciais para as reduções de base de cálculo, a arrecadação seria ainda maior, no valor montante de R\$ 5.213.615,53, e não de R\$ 5.038.066,02 como ocorreu de fato.

Para melhor entendimento, o gráfico abaixo demonstra na primeira coluna a diferença adicionada na receita do ITBI em razão do arbitramento da base de cálculo em relação à declaração da base de cálculo; na segunda coluna a mesma diferença da coluna anterior, somado com o valor total de ITBI das decisões judiciais que

desconsideraram o arbitramento da base de cálculo e consideraram o valor declarado; e na terceira coluna o valor total de ITBI das decisões judiciais que desconsideraram o arbitramento da base de cálculo e consideraram o valor declarado. Portanto, verifica-se o ínfimo valor das decisões judiciais em comparação ao valor adicionado na receita de ITBI.

Gráfico 2 – Diferença adicionada na arrecadação do ITBI e o custo judicial em Pelotas



Fonte: Elaborado pelo autor, com dados da Prefeitura Municipal de Pelotas e do TJRS.

Da mesma forma, não devem ser contabilizados os custos do Município com os processos judiciais, incluindo possíveis honorários advocatícios, visto que, das oito ações, sete processos foram pelo rito do Mandado de Segurança, no qual não cabe condenação, nos termos do artigo 25 da Lei Federal 12.016/2009, e um pelo rito do Juizado Especial da Fazenda Pública, não recorrido, com custas e honorários dispensados pela Lei Federal 9.099/1995. Nesse sentido, não existe nenhum ônus ou motivação econômica para a aplicação do Tema 1113 do STJ. Entretanto, para que a não aplicação do Tema 1113 do STJ seja viável, devem ser implantadas algumas inovações que garantam o alcance dos resultados esperados.

4 INOVAÇÕES APLICÁVEIS AO ITBI SOB O TEMA 1113 DO STJ

É importante ressaltar que existe também a possibilidade de determinação de uma base de cálculo diferente daquela arbitrada pelo Fisco, não por meio de processo judicial, mas sim por uma decisão transitada em julgado em processo administrativo contencioso. Nesse caso, quando a base de cálculo é revisada e o valor declarado é considerado com base no Tema 1113 do STJ, cabe aos municípios a possibilidade de constituir o crédito tributário dessa diferença em processo administrativo próprio. Isso ocorre nos casos em que a declaração não pode ser presumida como condizente com o valor de mercado, conforme estabelecido pela segunda tese do Tema 1113 do STJ. Constitui-se o crédito tributário complementar por meio de Auto de Lançamento.

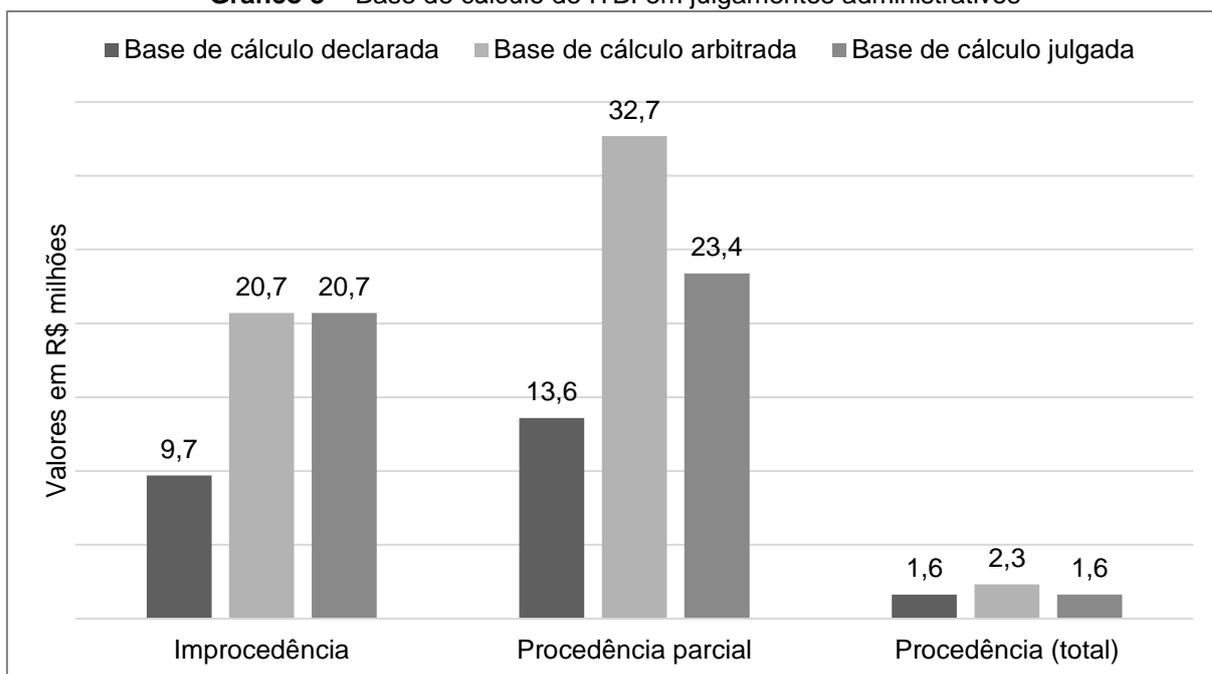
Na definição de base de cálculo do ITBI, a primeira e principal diretriz a ser observada é que, conforme definido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos, “o valor da transação declarado pelo contribuinte goza de presunção de que é condizente com o valor de mercado” (REsp 1.937.821/SP). O afastamento de tal presunção somente pode ser realizado mediante procedimento de arbitramento, cujo manejo tem lugar apenas quando sejam “omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado” (CTN, 148). Em termos menos congestionados, para arbitrar a base de cálculo do ITBI, a Administração Tributária precisará demonstrar que o valor declarado é inverossímil, possibilitando ao declarante a prestação de esclarecimentos, apresentação de provas e impugnação ao valor arbitrado (ALEXANDRE, 2023, p. 813).

Diferentemente, ao optar por não aplicar o Tema 1113 do STJ e arbitrar a base de cálculo por falta de presunção de veracidade, o Município de Pelotas possibilita que os contribuintes questionem essa decisão por meio de um processo administrativo próprio, de acordo com o Tema 1.113 do STJ, denominado de Reclamação Fiscal. Na Reclamação Fiscal e no Auto de Lançamento o procedimento é idêntico, com julgado em primeira instância por Diretor, e em segunda instância por uma Junta de Recursos, composta por servidores municipais e membros da sociedade civil.

Durante o período analisado, dois anos após a publicação do Tema 1113 do STJ, foram julgados 111 Reclamações Fiscais de ITBI em segunda instância. Desse

total, 109 foram julgados no mérito, enquanto dois foram arquivados sem julgamento de mérito, um por perda do objeto e outro por renúncia. Dos 109 processos julgados no mérito, três envolviam o Tema 796 do STF, um sobre imunidade constitucional, enquanto 105 versavam sobre a base de cálculo do ITBI, os quais serão analisados e contabilizados, conforme imagem a seguir.

Gráfico 3 – Base de cálculo de ITBI em julgamentos administrativos



Fonte: Elaborado pelo autor, com dados da Prefeitura Municipal de Pelotas.

Os 105 processos administrativos contenciosos, também conhecidos como Reclamação Fiscal, representam uma parcela mínima de 0,08% de todas as 12.643 guias de ITBI pagas, ou ainda, 0,17% de todas as 5.980 guias de ITBI pagas com arbitramento da base de cálculo. Apenas 21 (20%) tramitaram pelo Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT), enquanto os outros 84 foram conduzidos por meio de processo físico. Quanto ao julgamento do mérito, 6 processos foram integralmente julgados procedentes (5,71%), enquanto 41 foram considerados improcedentes (39,05%), e os 58 restantes foram parcialmente procedentes (55,24%), resultando na redução da base de cálculo em um valor entre o declarado pelo contribuinte e o arbitrado pelo Fisco. Todos os processos são julgados após o parecer

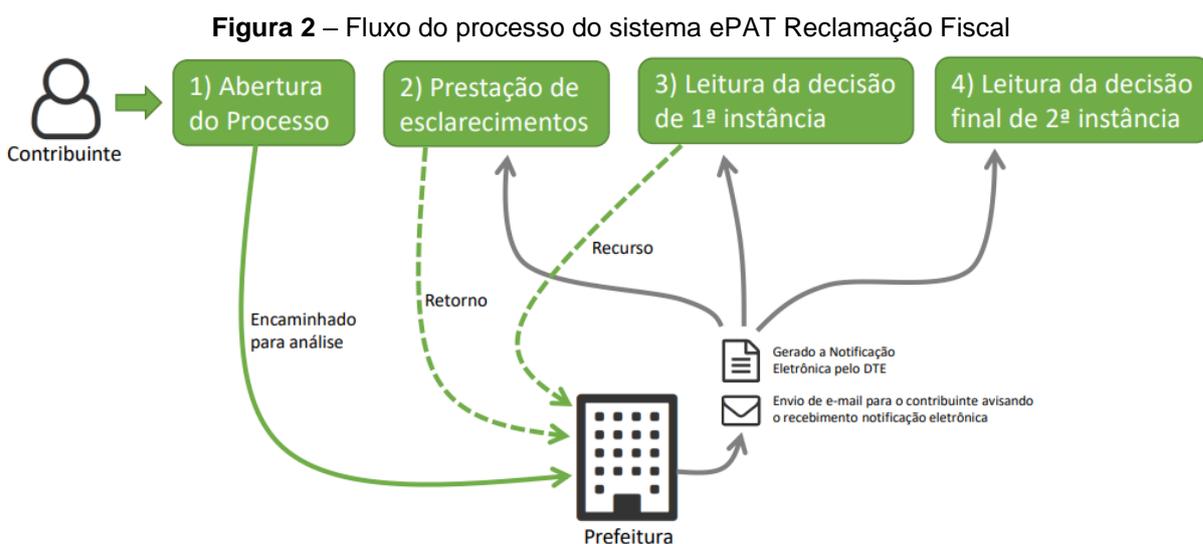
técnico da Comissão de Avaliação de Bens Imóveis (CABI), composta por servidores municipais arquitetos, engenheiros ou corretores de imóveis.

O total da base de cálculo declarada nos 105 processos foi R\$ 24.926.444,91, enquanto o valor arbitrado pelo Fisco foi de R\$ 55.720.079,85. Após as decisões em última instância nos processos administrativos, o total da base de cálculo foi de R\$ 45.702.802,41. Portanto, a diferença entre o valor total declarado e o arbitrado foi de R\$ 30.793.634,94 (45%), enquanto a diferença entre o valor total declarado e as decisões em última instância foi de R\$ 20.776.357,50 (55%). O valor total arbitrado, reduzido pelas decisões em última instância, foi de R\$ 10.017.277,44 (22%), o que representa um valor total de ITBI de R\$ 200.345,5488, visto a alíquota de 2% vigente à época. Todas essas decisões administrativas foram exclusivamente resultado da revisão da base de cálculo após o parecer da CABI, e não da simples aplicação do Tema 1113 do STJ, que considera o valor declarado pelo contribuinte como correto.

Até o momento, todas as Reclamações Fiscais fundamentadas exclusivamente no Tema 1113 do STJ resultaram em decisões desfavoráveis ao contribuinte, por decisão da maioria dos membros da Junta de Recursos Fiscais. No entanto, caso no futuro o Município de Pelotas decida por aplicar integralmente o Tema 1113 do STJ, poderá ser efetuado o lançamento complementar de ofício, entre o valor declarado da base de cálculo pelo contribuinte e o valor arbitrado pelo Fisco, em processo já citado denominado de Auto de Lançamento.

Caso a Fazenda Pública Municipal discorde do valor apresentado pelo contribuinte como base de cálculo do ITBI é possível a estipulação do valor venal através de arbitramento das autoridades fiscais, desde que inexistir parâmetro ou preço de venda. Isso significa que, em regra, o valor venal para fins de ITBI é o preço de negociação, sobre o qual o tributo será lançado. Mas diante de situações em que o valor apontado é inferior ao valor de mercado ou até mesmo do valor venal apurado do IPTU, poderá o Município arbitrar a base de cálculo por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício (CASTRO; LUSTOZA; JUNIOR, 2023, p. 1104).

Em Pelotas, o procedimento do ITBI está integralmente regulamentado pela Instrução Normativa 23, de 13 de junho de 2023, da Secretaria Municipal da Fazenda. Essa normativa especifica minuciosamente cada ação do contribuinte e do Fisco. As normas e as regras do sistema desenvolvido permitem que sejam gerados relatórios com valores para constituição do crédito pelo Auto de Lançamento, com a máxima segurança jurídica. A cobrança dessa diferença de ITBI garante o contraditório e a ampla defesa no sistema ePAT Autos. Igualmente, a Lei Municipal 6.865/2020 instituiu o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), disponível para o ITBI. Se aceito pelo contribuinte, o DTE torna obrigatórias as intimações por meio eletrônico, seguindo o fluxo abaixo.



Fonte: Manual do ePAT, Prefeitura Municipal de Pelotas, disponível em www.pelotas.com.br/fazenda.

O ePAT Reclamação Fiscal foi desenvolvido para permitir que o contribuinte impugne os lançamentos, ao contrário do ePAT Autos, criado para processos iniciados pelo Fisco, como lançamentos complementares e infrações. O Município de Pelotas investiu R\$ 90.880,00 no desenvolvimento dos sistemas, de acordo com o Contrato Administrativo 35/2018, Termo Aditivo 04/2021, o que representa aproximadamente 1,8% do valor total adicionado de ITBI em dois anos. Em resumo, por meio desses sistemas web inovadores, todas as decisões, recursos, suspensões, inscrições em

Dívida Ativa, cancelamentos e intimações são realizadas virtual, semelhantes aos processos judiciais eletrônicos. Esse método torna o processo de ITBI muito mais eficiente e célere, com a possibilidade de ser replicado por outros municípios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O novo entendimento do STJ no recurso repetitivo surpreendeu os municípios que vinham há muitos anos realizando o arbitramento da base de cálculo do ITBI sem nenhum conflito jurídico, já que se tratava de matéria pacificada. Desde então muitas dúvidas surgiram, como sobre a vinculação da decisão à Administração Pública; eventual redução da receita do ITBI se aplicado o Tema 1113 do STJ; as alternativas viáveis aos municípios para minimizar ao máximo a queda de arrecadação. Por isso, o problema científico que se buscou responder foi se a não aplicação do Tema 1113 do STJ foi benéfica ao Município de Pelotas, nos dois anos posteriores à decisão, comparado ao ônus suportado pelas decisões em processos judiciais sobre o assunto.

A hipótese de aumento da receita foi comprovada e mensurada com a análise dos dados das informações da base de cálculo declarada e arbitrada dos dois anos apurados. A diferença arrecadada foi de 9,54% no ITBI, R\$ 5.038.066,02, resultado da manutenção do procedimento de arbitramento da base de cálculo, contrário ao Tema 1113 do STJ. Além disso, mostrou-se o ínfimo custo judicial suportado pela não aplicação da jurisprudência do STJ, com o pequeno número de demandas. Sendo assim, entende-se que seria mais vantajoso para os municípios a não aplicação do Tema 1113 do STJ, pois o aumento da receita com o arbitramento da base de cálculo do ITBI é muito maior que o ônus suportado pelas decisões judiciais.

Por último, a pesquisa demonstrou o estudo de caso de Pelotas não só do ponto de vista financeiro, mas também sob os aspectos legal, procedimental e sistemático.

A tecnologia da informação aplicada à programação de sistemas permitiu que nenhum lançamento deixasse de ser cobrado, com transparência, legalidade e redução do número de servidores envolvidos. Tanto na Reclamação Fiscal, quando o contribuinte contesta o valor arbitrado da base de cálculo, quanto no Auto de Lançamento, quando o município constitui crédito complementar de ofício, o sistema eletrônico se mostrou essencial, com o custo de apenas 1,8% do valor adicionado de ITBI em dois anos. Dessa forma, conclui-se que a implantação das inovações apresentadas é viável em municípios de qualquer porte, a fim de obter o maior resultado com o mínimo esforço.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 17. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023.
- CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; JUNIOR, Antonio Augusto Dias. *Tributos em Espécie*. 10. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023.
- HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD)*. Revista Direito Tributário Atual, ano 40, n. 50. São Paulo: IBDT, jan./abr., p. 554-568, 2022.
- MACEDO, José Alberto Oliveira. “A Base de Cálculo do ITBI e o REsp nº 1.937.821/SP de 2022”. In: LEITE, Geilson Salomão (Org.). *Do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI: uma homenagem a Professora Maria do Livramento Bezerra*. São Paulo: Dialética, p. 415-442, 2023.
- MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- MULTI CIDADES. *Finanças dos Municípios do Brasil*. Publicação da Frente Nacional de Prefeitos. v. 19 (2024). Vitória/ES: Aequus Consultoria, 2023.
- PEDROTTI, Wagner Barbosa. *A base de cálculo do ITBI após decisão do STJ: análise sobre possível redução da receita e alternativas aos municípios*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 20, n. 117, p. 87-98, maio/jun., 2022.
- RODRIGUES, Catarina; PISCITELLI, Tathiane. “Base de Cálculo do ITBI em Transações entre Partes Não Relacionadas e Requisitos para Seu Arbitramento”. In: *Coletânea Tributária em Homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza*. São Paulo: Blucher, p. 209-218, 2022.