

Este texto foi publicado no site Jus Navigandi no endereço <https://jus.com.br/artigos/45353>  
Para ver outras publicações como esta, acesse <http://jus.com.br>



## Cobrança antecipada do ITBI

Cobrança antecipada do ITBI



Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo

Publicado em 12/2015. Elaborado em 12/2015.

É inconstitucional a exigência antecipada do ITBI no momento de assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura.

### 1 INTRODUÇÃO

A cobrança antecipada de tributos, antes da ocorrência do fato gerador, sempre foi alvo de severas críticas pela doutrina mais tradicional do Direito Tributário, entretanto, estas críticas não foram suficientes para impedir que este instituto continuasse sendo utilizado pelo Fisco, e, fosse consagrado constitucionalmente pela Emenda nº 03/93, que acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal, e tivesse a sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Mediante tal instituto, é possível se exigir o tributo em um momento anterior à concretização do fato gerador, presumindo-se que este irá ocorrer posteriormente, destarte, a concretização do fato presumido terá tão somente a função de legitimar a cobrança antecipada, sob pena de contribuinte fazer jus à repetição do indébito.

Tal mecanismo de cobrança surgiu na sistemática do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), quando teve a sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 213.396. Assim, embasados no entendimento da Corte Suprema, os Fiscos municipais, estaduais e federal passaram a aplicar a antecipação da cobrança também para outros tributos, principalmente os que incidem em cadeia.

Recentemente, alguns Municípios adotaram a sistemática da cobrança antecipada de tributos no âmbito do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), exigindo-se o imposto, de forma antecipada, em momento bastante anterior ao da ocorrência do fato gerador, como, por exemplo, quando da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura.

Em vista disto, o presente trabalho tem como fito o estudo da constitucionalidade da aplicação deste instituto no âmbito do ITBI. Para tanto, analisar-se-á, como exemplo, a legislação do Município de Salvador/BA.

Em nosso estudo, analisaremos os fundamentos que levaram o Supremo Tribunal Federal a reconhecer a constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS para concluir se tal instituto pode ser aplicado também para o ITBI.

### 2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITBI

O ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis[1], é um tributo de competência municipal cujo fato gerador é a transmissão, a qualquer título, da propriedade do domínio útil ou do direito real de bens imóveis, conforme determinam o art. 156, II, da Constituição Federal e o art. 35 do Código Tributário Nacional.

De acordo com a legislação civil, a transmissão de um bem imóvel ou do seu direito real ocorre quando do registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis, conforme regra disposta nos arts. 1.245, §1º, e 1.227 do Código Civil:

**Art. 1.245.** Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

**§ 10** Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

**Art. 1.227.** Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código. (grifos aditados)

Conforme determinam os arts. 109 e 110 do CTN, os institutos de direito privado têm o seu conteúdo e definição determinados pelas suas próprias leis, e a lei tributária não pode alterar a definição destes, portanto, se a legislação civil prescreve que a transmissão da propriedade imobiliária ou do direito real sobre imóveis ocorre quando do registro do título translativo no cartório de imóveis, somente neste momento é que se considera praticado o fato gerador do ITBI.

Assim, como o fato gerador do ITBI definido na lei que prescreve a sua hipótese de incidência é a situação jurídica (transferência de bem imóvel ou do direito real sobre imóvel), somente se considera ocorrido o fato gerador quando, nos termos da legislação aplicável (arts. 1.245 e 1.227 e do Código Civil), esta situação jurídica esteja definitivamente constituída, conforme determinam os arts. 114 e 116, II, do Código Tributário Nacional.

Tal questão resta pacificada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que ambos reconhecem que o fato gerador do ITBI somente é verificado quando do registro, no cartório competente, da transferência do imóvel ou do direito real sobre imóvel[2].

Destarte, de acordo com o quanto previsto no Código Civil e no Código Tributário Nacional, e confirmado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, não restam dúvidas de que o fato gerador da incidência do ITBI somente se concretiza com o registro, no cartório de registro de imóveis, do título de transferência de propriedade ou do direito real sobre imóvel.

E quanto ao registro da promessa de compra e venda? Tendo em vista que o Código Civil, art. 1.417, reconhece ao promitente comprador o direito real de aquisição do imóvel, desde que a promessa de compra e venda não tenha cláusula de arrependimento e seja registrada em cartório, surgiu o questionamento se tal registro se enquadraria na hipótese de incidência do ITBI, uma vez que este imposto também incide sobre a transmissão de direitos reais sobre imóveis, conforme determinam o art. 156 da CF/88 e art. 35 do CTN.

Todavia, admitir que a promessa de compra e venda de imóvel seja fato gerador do ITBI representaria verdadeiro *bis in idem*, pois, quando do registro da escritura de transferência do imóvel no cartório competente o imposto incidiria novamente.

Ademais, o registro da promessa irrevogável de compra e venda não representa uma transmissão de direito real, e sim a própria constituição deste direito, que inexistia antes, logo, entendemos que tal situação fática não se subsume à hipótese de incidência do ITBI.

Tal questão já foi analisada tanto pelo Supremo Tribunal Federal como pelo Superior Tribunal de Justiça, quando apreciaram leis municipais que previam o registro da promessa de compra e venda como hipótese de incidência do ITBI, e, de forma pacífica, concluíram pela impossibilidade de se considerar tal registro como fato gerador do ITBI, veja-se:

**SÚMULAS 282 E 356 DO STF. TRIBUTÁRIO. ITBI. CONTRATOS DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. COBRANÇA INDEVIDA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

(STF, ARE 798004 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 22/04/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-085 DIVULG 06-05-2014 PUBLIC 07-05-2014) (grifos aditados)

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) SOBRE CONTRATOS DE PROMESSA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.**

(STF, RE 666096 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 30/10/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 20-11-2012 PUBLIC 21-11-2012) (grifos aditados)

**IMPOSTO DE TRANSMISSÃO 'INTER VIVOS' - FATO GERADOR - NÃO INCIDENCIA SOBRE BENS OBJETO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMOVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS TEM COMO FATO GERADOR A TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE OU DO DOMINIO UTIL DE BENS IMOVEIS E NÃO SIMPLES CELEBRAÇÃO DE CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA, AINDA QUE IRRETRATAVEL OU IRREVOGAVEL. RECURSO PROVIDO.**

(STJ, REsp 1066/RJ, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/03/1994, DJ 28/03/1994, p. 6291) (grifos aditados)

Conclui-se, portanto, que não há dúvidas que o fato gerador do ITBI somente se concretiza com a realização do registro no cartório competente do título translativo de propriedade do imóvel ou de direito real sobre imóvel, não sendo o registro da promessa de compra e venda título translativo de direito real sobre imóvel, muito menos título translativo de propriedade de imóvel.

Estabelecida tal premissa, resta saber se é permitido ao legislador municipal eleger um momento anterior a este fato gerador, tal como a assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura, como hipótese de incidência da cobrança antecipada do ITBI. Destarte, para que seja feita tal análise, é imprescindível que se busque a origem e os fundamentos da cobrança antecipada de tributo, o que faremos no tópico a seguir.

### **3 COBRANÇA ANTECIPADA DE TRIBUTO**

#### **3.1 CONCEITO**

A cobrança antecipada de tributo, também chamada antecipação do fato gerador, consiste, em síntese, em atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária (seja ele contribuinte ou substituto) o dever de recolher o tributo decorrente de fato gerador que ainda será praticado no futuro.

Esta antecipação do fato gerador é condicionada à existência de vinculação entre a situação preliminar escolhida como ensejadora da cobrança antecipada e a hipótese de incidência tributária. Tal vínculo deve ser capaz de garantir que o fato gerador presumido irá realmente se concretizar.

Frise-se que, nada obstante a cobrança antecipada ser normalmente acompanhada da substituição tributária, estes dois institutos (substituição e antecipação) são autônomos, logo, é possível a instituição de uma norma de substituição tributária sem a instituição de cobrança antecipada. Por outro lado, nada impede que o legislador crie uma norma de exigência antecipada de tributo sem que seja atribuída responsabilidade a um substituto tributário, como, por exemplo, ocorre no âmbito do ICMS, quando é exigido que o adquirente de mercadoria recolha, no momento da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, o ICMS incidente na operação de saída subsequente a ser realizada por ele próprio.

Neste sentido, as palavras de Marco Aurélio Greco:

Note-se, porém, que a antecipação pode ser prevista tanto para alcançar o próprio contribuinte como pode vincular um terceiro que não o contribuinte. Nesta última hipótese, como há atribuição de responsabilidade a um terceiro, envolve também uma figura ligada à sujeição passiva tributária, e, portanto, não é despropositado falar em substituição. Por isso, podem ser identificadas duas espécies de antecipação: a antecipação sem substituição (se o caso é de mera exigência ao próprio contribuinte) e a antecipação com substituição (se a exigência, além de antecipadamente feita, atinge um outro sujeito de direito) (GRECO, 2005, p. 14)

O Superior Tribunal de Justiça também reconhece as duas possibilidades de cobrança antecipada de tributo:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE DA LEI ESTADUAL 3.796/96 E DE SEU DECRETO REGULAMENTADOR. CONFORMIDADE COM O ART. 150, § 7º, DA CF. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE ATO COERCITIVO. VIABILIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, **permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido**, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas:

(a) **com substituição tributária - a denominada "substituição para frente"** -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96;

(b) **sem substituição tributária**, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar.

[...]

(STJ, RMS 21118/SE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007 p. 486) (grifos nossos)

Nada obstante não ser obrigatório, a antecipação do fato gerador é comumente aliada à substituição. Isto se dá em razão da própria intenção do legislador, pois a chamada substituição tributária para frente (conjugação dos institutos da cobrança antecipada de tributo e da substituição tributária) foi criada por razões político fiscais. Busca-se, com ela, a maximização da arrecadação através da simplificação, o que se costumou denominar princípio da praticidade da fiscalização[3].

O voto do Ministro Ilmar Galvão, proferido no Recurso Extraordinário nº. 213.396, corrobora o quanto aludido:

Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subseqüentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributária: ao Fisco, por **simplificar o trabalho de fiscalização**, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país. (STF, Tribunal Pleno, RE 213.396, São Paulo, Min Rel. Ilmar Galvão) (grifo nosso)

No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". CONSTITUCIONALIDADE. PRODUTOS FARMACÊUTICOS OU MEDICAMENTOS. VENDA A CLÍNICA MÉDICA OU HOSPITAL.

1. "O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária para frente" (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001).

2. Consoante a jurisprudência do STF, **a sistemática da substituição tributária tem por finalidade permitir a redução da "máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação"** (ADIn 1.851-4/AL).

[...]

(STJ, REsp 598888/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28.11.2006, DJ 14.12.2006 p. 251) (grifo nosso)

RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – LEI COMPLEMENTAR 87/96 E CONVÊNIO ICMS 132/92 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDA DE VEÍCULOS – FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE – LEGALIDADE.

[...]

2. Na comercialização de veículos entre a montadora, a revendedora e o consumidor final, por força da sistemática da substituição tributária para frente, **todas as hipóteses de incidência do ICMS são antecipadas para um só momento, a saída da mercadoria da fábrica, concentrando-se o recolhimento sobre um só sujeito passivo, o fabricante, a fim de evitar a evasão fiscal e facilitar a arrecadação do fisco. Tal sistemática está prevista no art. 150, § 7º, da CF/88 e no art. 6º da LC 87/96.**

[...]

(STJ, Segunda Turma, RESP 740900, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 31/10/2006) (grifo nosso)

Outrossim, Roque Antonio Carrazza assevera que:

Na substituição tributária para frente parte-se do pressuposto de que o fato imponible (fato gerador in concreto) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal) (CARRAZZA, 2005a, p.436)

A antecipação do fato gerador, com substituição ou sem substituição, há muito tempo é adotada pelo legislador ordinário, nada obstante grande parte da doutrina sempre ter entendido que a sua instituição carece de constitucionalidade, uma vez que esta afronta aos direitos e garantias individuais do contribuinte[4]. Neste sentido, os ensinamentos do Professor Geraldo Ataliba:

(...) se, de um modo geral, as leis civis, comerciais, administrativas, podem prudentemente estabelecer presunções e ficções, a Constituição veda que isso seja feito em matéria penal e tributária (nullun crimen, nullun tributum sin lege). Isto integra o art. 5º e está protegido pelo §4º do art. 60. Além do mais, o §1º do art. 145 – mero desdobramento do art. 5º, I, e por isso expletivo – refere-se a ‘capacidade econômica’ como critério de tratamento igual dos contribuintes. Ora essa ‘capacidade econômica’, atribuível a cada contribuinte, em cada caso, revela-se e realiza-se pela exigência de que todo fato tributável tenha conteúdo econômico mensurável. Ora, esse conteúdo há de ser real, efetivo, comprovado, concreto. Não pode ser presumido. Não pode resultar de ficção, do mesmo modo que não se pode punir alguém por crime não cometido. Não se tributa por fato provável, plausível, possível. Só por fato ocorrido, consumado. (ATALIBA, 1993, p. 175)

Por outro lado, há na doutrina quem defenda que a substituição tributária com antecipação do fato gerador (cobrança antecipada de tributo), na verdade, configura uma nova hipótese de incidência tributária, como se pode perceber da análise dos ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Juridicamente, a substituição tributária cria, em lei, nova regra que antecipa a incidência, elegendo **novo fato tributário** e **novo critério para estipulação da base de cálculo** e, eventualmente, **novo sujeito passivo**.

Não é o caso de relação de presunção (ou ficção) que se estabelece no plano fáctico, entre o fato tributário antecipado e o fato tributário efetivo. A substituição para frente é técnica legal que se situa no plano normativo, entre: a hipótese tributária do fato antecipado e a hipótese de incidência efetiva.

Normas diversas que apresentam **hipóteses de incidência diversas**, porém conexas, colocadas sob o mesmo rótulo competencial: eis o arranjo jurídico do chamado regime de substituição.

A questão não é relativa à presunção ou ficção de fatos, mas à flexibilidade na competência tributária para fundamentar novas hipóteses tributárias correlatas à competência tributária original. (SANTI, 2005, p. 549-552) (grifos no original)

Diante de tais premissas, o citado jurista conclui que a substituição acompanhada da cobrança antecipada configura uma flexibilização da competência tributária outorgada pela Constituição, uma vez que este instituto representa a faculdade conferida aos entes tributantes para eleger, como hipótese de incidência tributária, situações novas, não compreendidas entre aquelas descritas no texto constitucional, mas a elas vinculadas. (SANTI, 2005, p. 551).

### 3.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 3/93

Com o intuito de aniquilar as alegações de inconstitucionalidade da cobrança antecipada de tributo, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 3/93, a qual acrescentou o §7º ao artigo 150 da carta magna, com a seguinte redação:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Entretanto, as conseqüências do advento desta emenda não são pacíficas na doutrina, pois existe divergência em torno da natureza de tal norma constitucional. Há quem sustente que a sua natureza é criativa, pois abriu a possibilidade de o legislador instituir a antecipação do fato gerador, entre eles Luis César de Queiroz (QUEIROZ, 1998, p. 235-247). Frise-se que o referido autor entende, assim como a maioria da doutrina, que tal emenda é inconstitucional por violar cláusula pétreia, art. 60, §4º, IV da Constituição Federal.

Por outro lado, há aqueles que entendem que a emenda não criou nenhuma situação nova, apenas restringiu a possibilidade, já existente, da cobrança antecipada do tributo, que é o caso de Marco Aurélio Greco (GRECO, 2005, p. 44).

Diante disto, analisar-se-á, agora, a cobrança antecipada de tributo antes e depois da mudança constitucional.

#### 3.2.1 A cobrança antecipada antes e após o advento da Emenda Constitucional n.º 3/93

A cobrança antecipada do tributo, com ou sem substituição, não era nenhuma novidade quando do advento da emenda, portanto, resta saber se a antecipação do fato gerador poderia ser instituída antes da alteração constitucional.



Marco Aurélio Greco entende que a possibilidade de instituir a cobrança antecipada não importa em um acréscimo da competência outorgada pela Constituição. Este jurista considera que a competência outorgada pela carta magna é sobre a parcela de realidade indicada na Constituição, a qual denomina “pressuposto de fato”, e, que, por conseguinte, a eleição de qual fato irá ser o causador do dever de pagar o tributo está dentro da opção legislativa, desde que este fato esteja vinculado ao “pressuposto de fato” indicado na Constituição (GRECO, 2005, p. 44-49).

Diante disto, o citado jurista conclui que o §7º incluído no art. 150 é sim uma limitação ao poder de tributar, pois restringiu a possibilidade de adoção da cobrança antecipada (antes feita ao alvedrio do legislador) à instituição concomitante da cláusula de restituição:

Sua vocação específica não é de autorizar a criação da figura da antecipação, uma vez que há décadas é admitida pela doutrina e instituída pela legislação. A finalidade precípua do dispositivo é regular claramente a vicissitude consistente na desconformidade entre o montante recolhido e o valor efetivamente apurado em razão da ocorrência do fato legalmente qualificado. (GRECO, 2005, p. 44)

Ou seja, o citado jurista considera que a alteração constitucional apenas e tão somente condicionou a constitucionalidade da substituição tributária para frente à restituição do tributo pago caso não aconteça o fato gerador presumido.

Por outro lado, outra parte da doutrina entende que a Emenda Constitucional nº 3/93 autorizou a instituição da antecipação do fato gerador, ampliando a competência tributária, entre Roque Antonio Carrazza e Luis Cesar Queiroz:

Percebemos que a referida Emenda Constitucional, criou a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro, ou, como querem alguns, a substituição tributária para frente. Deveras, o supracitado preceito autoriza a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias. (CARRAZZA, 2005a, p. 436)

Se a Emenda Constitucional nº 3/93 veicula uma norma que autoriza a produção de outra norma, a norma impositiva de imposto ou de contribuição, tendo como antecedente a descrição de um ‘fato gerador presumido’ (rectius: fato jurídico tributário fictício) e como conseqüente a obrigação de um ‘responsável’ (rectius: substituto) pagar o imposto ou a contribuição antes da ocorrência do efetivo fato jurídico tributário. (QUEIROZ, 1998, p. 247)

Diante deste acréscimo na competência, ou seja, desta possibilidade de se cobrar o tributo antecipadamente, esta parcela da doutrina põe em cheque a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93:

Para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição tributária para frente, fato que ainda não ocorreu (e que, portanto, ainda não existe, e, em tese, poderá nunca vir a existir) (CARRAZZA, 2005a, p. 436)

Então configura-se uma total afronta aos Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade, o que acarreta uma norma (mera passagem prescritiva) veiculada pela referida emenda que ‘autoriza’ a criação da malsinada “sujeição passiva antecipada” ou “substituição tributária para a frente”( QUEIROZ, 1998, p. 247)

Ainda assim, há de se lembrar a teoria de Eurico Marcos Diniz de Santi, segundo o qual a Emenda Constitucional flexibilizou a competência tributária para possibilitar a instituição de nova hipótese de incidência, vinculada àquela traduzida na norma de competência:

A Emenda Constitucional nº 3/93, introduzindo a chamada substituição tributária para frente, não alterou o plano de incidência tributária, interferindo na aplicação do direito com presunções e ficções. Alterou a competência tributária, permitindo, mediante emenda constitucional, a previsão em lei de novas hipóteses de incidência, obviamente, vinculadas às materialidades previstas originariamente na Constituição Federal de 1988. (SANTI, 2005, p. 551)

O Supremo Tribunal Federal (STF, Tribunal Pleno, RE 213.396, São Paulo, Min Rel. Ilmar Galvão) adotou a teoria de Marco Aurélio Greco, por conseguinte, considerou que o instituto da cobrança antecipada do tributo é constitucional até mesmo antes da aludida emenda.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE.

**1. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária "para frente", mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93.**

2. Alegação de que a aplicação do sistema de substituição tributária no mês de março de 1989 ofenderia o princípio da irretroatividade. Procedência. Embora a instituição deste sistema não represente a criação de um novo tributo, há substancial alteração no sujeito passivo da obrigação tributária.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte.

(STF, Tribunal Pleno, RE 266602/MG, Rel Min. Ellen Gracie, DJ 02/02/2007) (grifos nossos)

Assim, o STF, ao considerar que a substituição tributária para frente é constitucional mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 3/93, corroborou a tese de Marco Aurélio Greco, pela qual o ilustre jurista sustenta que a tributação antecipada é inerente à competência outorgada pela Constituição e que, portanto, não precisaria de norma constitucional que a legitimasse.

### 3.2.2 Fato Gerador Presumido[5]

A grande questão sobre a possibilidade constitucional da cobrança antecipada de tributo gira em torno do fato gerador da obrigação tributária, Marco Aurélio Greco chama a atenção para esta questão:

A base de toda a argumentação exposta pelos que se insurgem contra a figura da antecipação com substituição está apoiada na afirmação de que obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador e, portanto, qualquer cobrança só pode ser efetuada depois que ele ocorrer (GRECO, 2005, p. 47)

Portanto, questiona-se se a lei pode instituir a cobrança do tributo anteriormente à realização do fato gerador, uma vez que o Código Tributário Nacional prescreve em seu artigo 113, § 1º que a obrigação principal nasce com a ocorrência do fato gerador:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito decorrente.

Segundo Marco Aurélio Greco (2005, p. 47), o disposto no Código Tributário Nacional está correto, todavia não corresponde à totalidade dos modelos impositivos admitidos no ordenamento jurídico:

a norma de competência tributária circunscreve uma parcela da realidade e atribui a cada entidade tributante a aptidão de vincular àquela realidade a conduta de entregar dinheiro aos cofres públicos, disciplinando-a mediante a criação das situações jurídicas subjetivas adequadas para tanto. Mas a Constituição não diz que aquela parcela da realidade só pode receber um certo tipo de disciplina normativa. (GRECO, 2005, p. 49)

Consequentemente, o jurista conclui que o “ordenamento positivo admite o recolhimento anterior à ocorrência do fato legalmente qualificado” (GRECO, 2005, p. 47), pois a tributação pode se dar através do modelo obrigacional ou da cobrança antecipada:

O modo pelo qual realidade e conduta irão se vincular está no campo da liberdade de escolha do legislador. Se através de um modelo obrigacional (o que denominei, em outra oportunidade, “tributos exigíveis”) ou se de um modelo em que a entrega de dinheiro se posicione antes da ocorrência do fato previsto na Constituição (o que denominei “tributos não-exigíveis), isto será opção do legislador, sendo ambas, em princípio, igualmente válidas constitucionalmente se a realidade circunscrita pela norma de competência e o modo adotado forem compatíveis. (2005, p. 49)

Todavia, Greco não quis com isso, negar importância ao fato gerador – o qual prefere denominar fato tributável (GRECO, 2005, p. 51) – pois é imprescindível sua ocorrência, seja para dar causa à obrigação tributária ou para justificar a obrigação já constituída, consoante ressaltam suas próprias palavras:

O fato gerador continua sendo elemento indispensável para a operação do modelo. Continua sendo o núcleo do fenômeno impositivo, assumindo ora a posição de gerador da obrigação (se antecedente a ele), ora a posição de legitimador do recolhimento antecipado (se posterior a ele). (GRECO, 2005, p. 51)

Portanto, admitindo o modelo de cobrança antecipada, o jurista aduz que o exame da sua constitucionalidade consiste em “verificar se o evento escolhido pelo legislador para atrelar o recolhimento antecipado é, verdadeiramente, uma etapa da realização do pressuposto de fato ou do fato tributável” (GRECO, 2005, p. 51).

Neste ponto, mister se faz diferenciar os conceitos de “pressuposto de fato” e de “fato tributável”. Segundo os ensinamentos do citado jurista, pressuposto de fato “consiste na parcela da realidade, econômica ou jurídica, que o tributo visa a alcançar” (GRECO, 2005, p. 26). Destarte, o pressuposto de fato do ICMS é “o ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, até seu consumo final” (GRECO, 2005, p. 82).

Por outro lado, aduz que o fato tributável “corresponde apenas ao evento concreto, denotador do pressuposto de fato, que a lei escolheu como deflagrador da exigência fiscal.” (GRECO, 2005, p. 26).

Assim, pode-se concluir que, segundo a teoria de Greco, a Constituição outorga competência aos entes tributantes para instituir tributos sobre determinadas parcelas da realidade (pressupostos de fato), e, o momento em que se perfaz a obrigação de entregar o dinheiro aos cofres do erário é consubstanciado, em regra, pela prática do fato que representa esta situação hipotética (fato tributável).

Segundo o pensamento deste jurista, a par deste “modelo obrigacional”, o ente tributante também poderá estatuir que a obrigação de recolher o tributo nasça com o acontecimento de uma fase preliminar, ou seja, um outro fato, diverso do fato gerador (fato tributável), pode ser eleito como hipótese de incidência do tributo, desde que seja relacionado com aquela parcela de realidade configurada na norma de competência tributária, uma vez que a competência outorgada é sobre o pressuposto de fato e não sobre o fato tributável.

Então, o ponto chave da cobrança antecipada é a vinculação entre a fase preliminar e o fato gerador. Assim, a “cláusula de vinculação” (2005, p. 25-27) será pressuposto da antecipação: “Existe inconstitucionalidade quando o evento escolhido não é “meio idôneo” para a materialização do fato gerador; em outras palavras, quando não for atendida a cláusula de vinculação” (2005, p.67-68).

Portanto, seguindo este entendimento, deve-se concluir que é possível a eleição de momento diverso (preliminar) ao fato gerador para o recolhimento do tributo, desde que esta fase anterior seja inerente àquele: “No caso de fase preliminar de um fato gerador há uma única realidade que se desdobra no tempo; e, por ser uma realidade única, pode ter suas etapas qualificadas em função do todo.” (GRECO, 2005, p. 67)

Adotando integralmente a teoria de Greco exposta acima, o Supremo Tribunal Federal, ao se pronunciar sobre a substituição tributária para frente, concluiu que a antecipação do fato gerador não significa cobrança de tributo sem ocorrência do fato gerador:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. **A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador.**

Acórdão que se afastou deste entendimento. Recurso conhecido e provido.

(STF, Tribunal Pleno, RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01/12/2000)

Há de ressaltar que a fundamentação do voto condutor do RE 213.396/SP, proferido pelo Min. Ilmar Galvão, transcreve *ipsis litteris*, ao longo de quatro páginas do acórdão, a doutrina de Marco Aurélio Greco exposta acima, portanto, não há dúvidas da aplicação desta teoria pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, deve-se ressaltar que o RE 213.396/SP foi o *leading case* sobre a análise da constitucionalidade da cobrança antecipada de tributos no Supremo Tribunal Federal, servindo de fundamento para o julgamento da ADI nº 1.851-4/AL[6], bem como para as posteriores manifestações da Suprema Corte sobre o assunto, até então[7].

### 3.2.3 Imediata Restituição

A parte final do § 7º do art. 150 da Constituição Federal assegura a “*imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se resulte o fato gerador presumido*”.

Observe-se que, conforme foi demonstrado acima, o instituto da antecipação do fato gerador implica no recolhimento antecipado do tributo, todavia, em vista da imediata restituição, este recolhimento fica condicionado ao acontecimento do fato gerador. Uma vez não ocorrido o fato gerador, denominado por Greco de “*fato legitimador*” (2005, 51), nascerá, para o sujeito passivo que recolheu antecipadamente o tributo, o direito à imediata restituição da quantia paga, ou seja, nesta hipótese, o recolhimento se afigurará autêntico indébito tributário, o qual deverá ser repetido.

Em razão desta imediata restituição, sustenta-se que não há prejuízo algum para o sujeito passivo que sofre a exação tributária antecipadamente, uma vez que diante não ocorrência do fato presumido este teria direito a receber imediatamente o valor que antecipou indevidamente.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco chama a atenção para a importância da “*cláusula de restituição*”, a qual atende à lógica do sistema de antecipação da exação tributária:

A pedra-de-toque desta figura está na cláusula de restituição prevista no dispositivo. Ela assegura a coerência e a validade da antecipação, com ou sem substituição. Com efeito, uma exigência fiscal só se justifica desde que ocorram os eventos legal e constitucionalmente previstos. Num modelo obrigacional clássico, inexistindo o fato gerador, nem mesmo haverá o dever de recolher, e, por conseqüência, a regra é inexistir qualquer recolhimento; caso ele tenha ocorrido, a solução é a repetição de indébito. (2005, p. 30).

O mencionado jurista complementa ensinando que a cláusula de restituição é autêntica limitação constitucional ao poder de tributar, e, que a sua instituição é imprescindível para a constitucionalidade da antecipação:

O que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído. Esta conseqüência já fora apontada pela doutrina citada como elemento indispensável para dar consistência e coerência ao mecanismo. Hoje é a Constituição Federal que erige a cláusula de restituição como elemento integrante da figura, o que significa que, faltando o mecanismo, próprio instituto da antecipação será inconstitucional. (GRECO, 2005, p. 30-31)

Assim, a cobrança antecipada não afetaria a segurança jurídica, uma vez que a incerteza gerada pela cobrança realizada anteriormente à concretização do fato gerador estaria compensada pela garantia da imediata restituição, caso o fato presumido não se realizasse.

Em outra passagem de sua obra, Greco disserta que a segurança jurídica é garantida justamente pela vinculação entre a fase preliminar e o fato gerador: “Existir uma exigência antecipada de tributo não fere o princípio da segurança das relações jurídicas, desde que seja atendida a cláusula de vinculação” (GRECO, 2005, p. 65), por conseguinte, citando Hart, o jurista conclui que “a segurança jurídica de qualquer modelo não é dada pela sua formulação abstrata, mas, principalmente, pela sua aplicação concreta” (GRECO, 2005, p.65).

Face ao exposto, pode-se perceber que a cobrança antecipada do tributo se baseia na vinculação entre a fase preliminar e o fato gerador, a qual deverá ser suficiente para que possa garantir que o fato gerador venha a ocorrer, e, a restituição funciona como o complemento deste sistema, garantindo que seja lógico, pois não se poderia deixar o sujeito passivo sem nenhuma garantia, uma vez que lhe é cobrada uma exação por uma hipótese que ainda está por acontecer no mundo fenomênico.

#### **3.2.4 Praticidade da Fiscalização**

A grande razão para a instituição da cobrança antecipada de tributos é a praticidade da fiscalização. No caso do ICMS, por exemplo, o tributo deveria incidir sobre cada operação de circulação de mercadoria integrante do ciclo econômico, devendo, o alienante da mercadoria, recolher o imposto relativo à venda que realizou. Contudo, com a antecipação do fato gerador, é possível concentrar a exigência do imposto no início da cadeia de incidência e, assim, concentrar a fiscalização em poucos contribuintes.

Observe-se que, conforme já demonstrado a cobrança antecipada de tributo está normalmente aliada à substituição tributária, desta forma, concede-se ao Fisco a possibilidade de exigir, em uma única etapa da cadeia de incidência, o imposto que incidirá nas etapas subsequentes, por outro lado, mediante a substituição, a Administração Tributária pode eleger um único sujeito passivo para ser responsável pelo recolhimento do tributo incidente sobre toda cadeia de incidência tributária.

Por exemplo, no caso do ICMS, o Fisco passa a tributar somente as montadoras de veículos, pelo imposto incidente em todas as vendas de automóveis, até o consumidor final. Desta forma, resta clarividente que o trabalho de fiscalização é extramente facilitado, pois tem o seu foco direcionado para as montadoras, que são poucas e se concentram em certos pólos industriais, e, assim, não é preciso investigar as concessionárias e revendedoras – que são em número significativamente maior, e, encontram-se dispersas sobre todo o território nacional.

Por outro lado, com a tributação antecipada o Fisco recebe a quantia pecuniária referente à incidência do ICMS em todas as operações de uma só vez, e, de forma antecipada, o que acarreta em considerável benefício para os cofres do erário, que passam a dispor da receita antecipadamente.

Destarte, demonstrado está que tal instituto foi criado por razões político fiscais, uma vez que busca a maximização da arrecadação através da simplificação, o que se costumou denominar princípio da praticidade da fiscalização. Com a possibilidade da cobrança antecipada, o Fisco pode concentrar sua fiscalização sobre certos e determinados contribuintes específicos, e, ter acesso a toda a receita proveniente da cadeia de circulação de mercadorias já na primeira operação.

Marco Aurélio Greco (2005, p. 46), adverte que a discussão a respeito da constitucionalidade da cobrança antecipada de tributo “trata-se de debate circunscrito a uma técnica de tributação voltada à busca da maior eficácia na arrecadação em função de eventuais dificuldades de fiscalização e controle”.

Esta praticidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, como se pode depreender do trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão no Recurso Extraordinário que julgou constitucional a substituição tributária para frente:

Trata-se de regime que, como visto, atende a necessidades de política tributária [...]

Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subseqüentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributada: **ao Fisco, por simplificar o trabalho de fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país [...]** (STF, Tribunal Pleno, RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão) (grifo nosso)

Note-se que não se pode confundir praticidade na fiscalização com mero intuito arrecadatório do Fisco. A antecipação da exigência do tributo para uma etapa em que se vislumbra a concentração dos fatos geradores representa uma melhor eficiência para a fiscalização, a qual se aterá a um menor número fiscalizados. Por outro lado, a antecipação da exigência exclusivamente pelo motivo de arrecadar o tributo antes da hora e garantir o recebimento das receitas o quanto antes, sem nenhum outro motivo, representa nítida sanha arrecadatória do Fisco e deve ser, de pronto, rechaçada.

### 3.2.5 Contribuinte de Fato

Dentre os argumentos que levaram o Supremo Tribunal Federal a considerar constitucional a substituição com antecipação do fato gerador, antes mesmo da Emenda Constitucional nº 3/93, está a existência do contribuinte de fato do ICMS.

Segundo o Egrégio Tribunal, não se deveria falar em ofensa à capacidade contributiva do sujeito passivo que é obrigado a recolher antecipadamente o tributo, uma vez que o ICMS é imposto indireto e tem seu ônus totalmente repassado ao contribuinte de fato, no caso o consumidor final. Observe-se o seguinte trecho do voto vencedor do RE 2130.396, proferido pelo relator Min. Ilmar Galvão:

[...] a obrigação tributária é transferida àquele contribuinte que melhores condições oferece para o seu cumprimento, isto é, para o contribuinte de fato o que houver pago, como parcela do preço.

Não há que se falar, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor que é considerada. (STF, RE 21396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01/12/2000)

Neste passo, se mostra essencial ao estudo ora traçado, a análise do conceito de contribuinte de fato e de imposto indireto.

Contribuinte de fato é aquele que suporta a repercussão econômica do tributo, ou seja, aquele que, nada obstante não seja o contribuinte do tributo (denominado contribuinte de direito), suporta o ônus financeiro da carga tributária.

Assim, no caso do ICMS, o encargo financeiro decorrente da incidência do imposto, o qual é suportado pelos comerciantes (**contribuintes de direito**) durante as sucessivas operações de circulação de mercadoria, é repassado para o consumidor final da mercadoria (**contribuinte de fato**), mediante o preço cobrado na derradeira venda da mercadoria.

Em vista disto, pode-se dizer que um imposto é indireto quando este, por sua natureza, possibilite a repercussão econômica encargo financeiro, suportado inicialmente pelo contribuinte de direito, ao contribuinte de fato. Neste sentido, os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa:

Para a maioria dos autores, impostos diretos são os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento; indiretos os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez o transferirá ou suportará em definitivo: por isso se diz que no imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto). (SOUSA, 1975, p. 91)

Veja-se, portanto, que quando da apreciação da cobrança antecipada do ICMS, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não há ofensa à capacidade contributiva porque há o repasse de ônus do tributo para o consumidor, tal entendimento, de fato, não poderá ser aplicado a tributos diretos, como é o caso do ITBI.

---

#### 4. ANTECIPAÇÃO DA COBRANÇA DO ITBI

Analisado o instituto de antecipação de cobrança do tributo, bem como os seus fundamentos, passa-se à análise da constitucionalidade da cobrança antecipada do ITBI, a qual é determinada para o momento da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura.

Na presente pesquisa irá ser utilizada, a título de exemplo, a legislação do Município de Salvador/BA, art. 122, §1º, I, do Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador e art. 15 do Decreto Municipal nº 24.058/2013, in verbis:



**CTRMS:**

**Art. 122.** O imposto será pago:

**I** - antecipadamente, até a data da lavratura do instrumento hábil que servir de base à transmissão;

**II** - até 30 (trinta) dias contados da data da decisão transitada em julgado se o título de transmissão for decorrente de sentença judicial.

**§ 1º É atribuída ao sujeito passivo a obrigação de pagamento do imposto, por antecipação, quando ocorrer a:**

**I – assinatura do contrato de promessa de compra e venda de unidade imobiliária para entrega futura;** (grifos aditados)

**Decreto Municipal 24.058/2013:**

**Art. 15.** Quando se tratar de aquisição de unidade imobiliária, decorrente de incorporação imobiliária, por meio de contrato de promessa de compra e venda para entrega futura, a incorporadora imobiliária, na qualidade de substituto tributário, fica obrigada ao pagamento do ITIV, devendo o seu **recolhimento ocorrer à vista, no prazo de até 30 (trinta) dias da data da assinatura do contrato.**

**Parágrafo único.** Para efeito deste artigo, considera-se a venda de unidade imobiliária para entrega futura quando a aquisição ocorrer antes da concessão do Alvará de Habite-se. (grifos aditados)

**4.1 MOMENTO DA COBRANÇA**

Conforme demonstrado no capítulo anterior, o primeiro questionamento que se há de fazer para se analisar a constitucionalidade da instituição de uma cobrança antecipada de tributo é se o momento eleito para exigência antecipada é uma fase preliminar idônea, capaz de assegurar com o grau de certeza necessária a ocorrência posterior do fato gerador presumido.

Necessário, portanto, analisar-se novamente a teoria de Marco Aurélio Greco, que disserta sobre a idoneidade (necessidade e adequação) da fase preliminar eleita para cobrança antecipada de um tributo, entendimento que é adotado integralmente pelo Supremo Tribunal Federal, como se pode perceber do trecho do voto condutor proferido no RE 213.396, leading case que julgou constitucional a cobrança antecipada no âmbito do ICMS:

De qualquer modo, sublinhe-se que a criação do modelo da antecipação e a escolha, pelo legislador, da **fase preliminar não pode ser aleatória nem arbitrária**. A escolha só pode recair em eventos que apresentem no plano fático, **algum tipo de vinculação com o fato tributável a prever, com razoável certeza, sua ocorrência (elemento adequação)** e na dimensão então prevista (elemento proporcionalidade ou proibição do excesso).

Ou seja, como a relação é entre fase preliminar (momento da antecipação) e fase final (fato tributável) e como aquela deve se apresentar (para ser preliminar) como uma etapa, ou um meio para a obtenção da fase final (fato tributável) pode-se buscar, para analisar o tema no plano dos fatos, o mesmo conjunto de critérios que a Teoria Geral apresenta em se tratando da verificação da compatibilidade entre meios e fins e que também pode ser aplicado ao exame no plano da validade das normas. Este conjunto é formado pela reunião de três conceitos, singelamente designados de **necessidade, adequação** e proporcionalidade (proibição do excesso). Se bem examinados o tema da antecipação com substituição e esta formulação teórica, veremos que a essência destes três critérios pode ser aplicada à figura...

O primeiro consiste em verificar se aquele evento que foi considerado como fase preliminar para fins de antecipação atende ao requisito da necessidade em relação ao evento final (fato “gerador”); **a fase preliminar será necessária se, inexistindo esta, não existirá o fato “gerador”**. Note-se que a relação a ser perquirida não é uma relação de causalidade entre ambas, por isso o requisito a ser verificado é da “necessidade” e não da “suficiência”, ou seja, a fase não deixará de ser preliminar, e não perderá sua condição de servir para acarretar o recolhimento antecipado, pela circunstância de não ser suficiente (bastante em si) para acarretar o fato final. Ainda que outros elementos devam ser agregados para a ocorrência do fato “gerador”, o elemento necessidade estará atendido com os requisitos acima.

O segundo consiste na verificação de **adequação** acima mencionada e por ele caberá **verificar se aquele evento que se reputa preliminar já apresenta elementos que permitem prever com certo grau de certeza o evento final (o fato “gerador”)**. É o que se encontra dentro do tempo “presumido”, utilizado pelo Constituinte no §7º examinado.

(STF, RE 213396, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383, Trecho do voto condutor) (grifos aditados)

Da análise do trecho do voto acima transcrito, pode-se concluir que o Supremo Tribunal Federal, quando apreciou a cobrança antecipada no âmbito do ICMS (leading case) reconheceu a possibilidade da sua instituição desde que o momento eleito para a cobrança antecipada fosse **necessário** (inexistindo este, não existirá o fato gerador) e **adequado** (que permita prever com certo grau de certeza o evento final).

Aplicando-se tal raciocínio ao ITBI, observa-se que não se pode admitir a antecipação da sua cobrança para o momento da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura, porquanto este instrumento não preenche os requisitos da “adequação” e da “necessidade” exigidos pelo Supremo Tribunal Federal, já que: **(i)** não garante, com certo grau de certeza, a realização da transferência do imóvel (o qual sequer existe no ato da assinatura do contrato), e **(ii)** não é indispensável à transmissão do imóvel, o qual pode ser adquirido diretamente, sem a celebração do contrato preliminar de promessa de compra e venda.

Assim, por não preencher os requisitos da necessidade e da adequação, a assinatura do contrato de promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura não é **meio idôneo** para a cobrança antecipada do ITBI. Nesse sentido, são os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (1999, p. 58):

Na **Rep. 1.211-RJ**, discutiu-se a lei do Estado do Rio de Janeiro que **previa o recolhimento do imposto no prazo de 90 dias a contar da assinatura do instrumento de promessa de compra e venda ou de cessão**. O tema fundamental foi o da **natureza desse contrato preliminar** que não reveste de características suficientes para configurar “meio idôneo à transmissão, pelo registro, do domínio sobre imóvel”. A inconstitucionalidade foi reconhecida, pois o evento qualificado pela lei foi um **contrato preliminar, e não o contrato principal, e porque, sendo contrato preliminar, não é meio idôneo a viabilizar a transmissão**. Sublinhe-se este fundamento! A inconstitucionalidade existe quando o evento escolhido não é meio idôneo, em outras palavras, quando não for atendida a cláusula de vinculação. Fosse o evento um meio hábil para a realização do fato gerador, não haveria inconstitucionalidade. Aliás, não tenho conhecimento de nenhum julgamento de inconstitucionalidade da exigência do imposto ao ensejo da lavratura da escritura de compra e venda, esta também não traslativa de propriedade (pois a transmissão só ocorre com o seu registro no cartório competente); mas a escritura é “meio idôneo” da transmissão; a celebração da escritura é fase preliminar da transmissão imobiliária e, portanto, comporta uma exigência tributária por antecipação do fato gerador... (grifos aditados)

Do trecho citado acima, há de se notar que podemos admitir a exigência antecipada do ITBI no momento da lavratura da escritura de compra e venda, a qual configura um contrato principal, necessário e adequado à transferência de propriedade de imóvel ou de direito real sobre imóvel, que se efetivará quando do registro da escritura.

Assim, admite-se exigir o ITBI antes do seu fato gerador, que só ocorrerá quando do registro da referida escritura, uma vez que a escritura sim representa um momento necessário (sem a sua realização não há transferência de propriedade de imóvel ou direito real sobre imóvel) e adequado (representa grau de certeza suficiente à cobrança antecipada do tributo). Por outro

lado, o contrato preliminar de promessa de compra e venda não poderia legitimar a cobrança antecipada por carecer de tais características.

Corroborando o quanto explicitado, o julgado do Supremo Tribunal Federal citado por Marco Aurélio Greco (Rep. 1.211-RJ):

**- IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS. FATO GERADOR. O COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA E A PROMESSA DE CESSÃO DE DIREITOS AQUISITIVOS, DADA A SUA NATUREZA DE CONTRATOS PRELIMINARES NO DIREITO PRIVADO BRASILEIRO, NÃO CONSTITUEM MEIOS IDONEOS A TRANSMISSÃO, PELO REGISTRO, DO DOMÍNIO SOBRE O IMÓVEL, SENDO, PORTANTO, INCONSTITUCIONAL A NORMA QUE OS ERIGE EM FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS. REPRESENTAÇÃO JULGADA PROCEDENTE, DECLARANDO-SE A INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO VII DO ART. 89 DO DECRETO-LEI N. 5, DE 15 DE MARÇO DE 1975,, COM A REDAÇÃO QUE LHE DEU O DECRETO-LEI N. 413, DE 13 DE FEVEREIRO DE 1979, AMBOS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.**

(STF, Rp 1211, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 30/04/1987, DJ 05-06-1987 PP-11112 EMENT VOL-01464-01 PP-00015) (grifos aditados)

Atualmente, o tema a respeito da cobrança antecipada do ITBI no momento da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura ainda não foi apreciada pelo colegiado do Supremo Tribunal Federal, tendo sido julgada monocraticamente algumas vezes pelo Ministro Ricardo Lewandowski (ARE 759.964/RJ e ARE 793.919/RJ), decidindo pela possibilidade da cobrança antecipada. Veja-se trecho da decisão monocrática:

É certo que este Tribunal possui jurisprudência no sentido de que a celebração de contrato de promessa ou de compromisso, seja de compra e venda de imóvel ou de cessão dos direitos relativos a imóvel, não constitui fato gerador para incidência do ITBI, conforme se depreende, por exemplo, dos julgamentos do AI 603.309-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, e do RE 666.096-AgR/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia. Ocorre que o dispositivo tido como inconstitucional trata, em verdade, do momento em que o imposto deverá ser recolhido e não de seu fato gerador, que é disciplinado em outros artigos da mesma norma municipal. Nesse contexto, observo que essa Corte já concluiu pela constitucionalidade da cobrança antecipada de tributo, por encontrar apoio no art. 150, § 7º, da CF, desde que esteja prevista em lei ordinária. Com essa orientação, destaco os seguintes precedentes, entre outros: ADI 2.044-MC/RS, Rel. Min. Octávio Gallotti; RE 194.382/SP, rel. Min. Maurício Corrêa; RE 213.396/SP e ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 598.070/RS, Rel. Min. Celso de Mello; RE 499.608-AgR/PI, de minha relatoria.

Contudo, discordamos do entendimento do Ministro, pois consideramos que não se pode transplantar de forma simplória as decisões proferidas sobre a cobrança antecipada no âmbito do ICMS para justificar a cobrança de ITBI no momento da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura.

Deste modo, acreditamos que tal análise deva ser feita com mais cuidado, analisando-se todos os elementos que levaram o Supremo Tribunal Federal a concluir pela constitucionalidade da cobrança antecipada no âmbito do ICMS para então se conferir se a mesma conclusão pode ou não ser aplicada ao ITBI. Neste passo, observamos que já se tem notícia de algumas decisões proferidas no sentido de afastar a possibilidade de cobrança[8].

Deve-se frisar que a sistemática do ICMS é totalmente diferente da do ITBI, o que impede que as decisões proferidas no âmbito do ICMS sejam aplicadas automaticamente para os casos do ITBI. Como visto acima, o momento de cobrança antecipada do ICMS (primeira venda da cadeia de circularização de mercadoria) é considerado meio idôneo à cobrança antecipada, já a assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura (contrato preliminar), ao nosso ver, não é uma fase necessária e adequada à realização do fato gerador presumido.

Portanto, como o colegiado do Supremo Tribunal Federal já exarou o entendimento de que para que seja adotada a cobrança antecipada é imprescindível que o momento eleito para o pagamento seja idôneo, atendendo aos requisitos da necessidade e adequação, o que não é atendido no caso da cobrança antecipada do ITBI, espera-se que esta matéria seja analisada de forma mais cuidadosa por um órgão colegiado da Suprema Corte.

#### 4.2 RESTITUIÇÃO

Conforme demonstrado acima, a imediata restituição do tributo recolhido no caso do fato gerador presumido não se concretizar foi um dos fundamentos para se concluir pela constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS.

Todavia, a “imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” é totalmente diferente no âmbito do ICMS e no âmbito do ITBI. Isso porque os contribuintes do ICMS são comerciantes que realizam vendas de mercadorias constantemente (contribuintes habituais), e que apuram mensalmente o imposto devido, mediante o regime de conta corrente fiscal (créditos X débitos), assim a restituição para estes contribuintes, no caso de não ocorrência do fato gerador presumido, se dá pela simples escrituração do crédito na conta corrente fiscal para fins de compensação, o que a torna realmente preferencial e imediata.

Por sua vez, no âmbito do ITBI, não existe apuração mediante regime de conta corrente fiscal, e também não há que se falar em contribuinte habitual, que realize vários fatos geradores do imposto no mês. Assim, o contribuinte que antecipar o pagamento do ITBI não poderá utilizar o valor pago antecipadamente em uma compensação tributária como no ICMS, logo, a repetição do indébito somente poderia ser feita em pecúnia, o que seria feita pela morosa via dos precatórios. Portanto, indubitavelmente, a restituição do ITBI em caso de concretização do fato gerador presumido não será imediata e preferencial.

#### 4.3 FISCALIZAÇÃO

Ademais, o princípio da praticidade da fiscalização, que fundamentou as decisões a respeito da cobrança antecipada do ICMS, também não pode ser aplicado da mesma forma aos casos de ITBI. Ressalte-se que tal princípio está limitado pelo princípio da legalidade, assim, como o Supremo Tribunal Federal determinou que somente será legal a cobrança antecipada se o momento eleito para a cobrança atender aos requisitos da necessidade e adequação, não se pode justificar um momento de cobrança ilegal pelo simples fato de que ele traz “praticidade” para a fiscalização.

Não bastasse isso, há de se notar que, no caso do ICMS, a concentração da cobrança antecipada junto aos produtores das mercadorias, no início da cadeia de circulação, justifica-se, sim, pela praticidade, pois, a mercadoria vendida no início da cadeia de circulação se pulveriza nas mãos dos demais comerciantes, podendo ser vendida com ou sem nota fiscal, sem que o Fisco possa ter controle sobre as vendas realizadas. Por outro lado, na sistemática do ITBI, esse risco de evasão fiscal não existe, uma vez que não é possível realizar a venda de um imóvel sem que seja efetuado o registro do título no cartório de imóveis, e o recolhimento do ITBI é requisito indispensável para tal registro, sendo exigido inclusive pelo Tabelião, sob pena de responsabilidade pessoal (arts. 134 e 137 do CTN).

Ora, não se pode admitir que alguém adquira um imóvel e não realize o registro da escritura no cartório de imóveis, haja vista que, conforme determina os arts. 1.245, §1º, e 1.227 do Código Civil, a propriedade imobiliária somente é adquirida com tal registro. Este risco de evasão fiscal é inexistente, pois o adquirente sempre buscará transferir o imóvel para o seu nome, pois, se assim não o fizer, poderá perder o imóvel adquirido, em uma execução contra o vendedor do imóvel, por exemplo.

Portanto, não há que se falar em cobrança antecipada de ITBI em razão de praticidade na fiscalização motivada pela busca de se evitar uma evasão fiscal. O que se demonstra, na verdade, é o intuito meramente arrecadatório dos fiscos municipais, haja vista que a cobrança antecipada lhes garante aumento das receitas.

#### 4.4 CONTRIBUINTE

Por fim, há de se notar que um outro argumento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal no leading case a respeito da antecipação do fato gerador foi o de que a capacidade contributiva estaria salvaguardada porque o ônus do financeiro do tributo seria repassado ao consumidor final.

Nota-se, de antemão, que tal argumento não é aplicável ao ITBI, haja vista que não se trata de um tributo indireto, que comporte o repasse do encargo ao contribuinte de fato.

Mais uma vez, resta evidente que a sistemática da cobrança antecipada de tributo é mais afeita aos tributos que incidem em cadeia, os ditos tributos indiretos, que repassam o encargo financeiro a cada etapa de incidência até que seja suportado pelo consumidor final.

---

## 5. CONCLUSÃO

A cobrança antecipada é instituto pelo qual se cobra o tributo em razão de uma situação preliminar que seja vinculada ao fato gerador a ponto de garantir que este irá acontecer futuramente. Deste modo, a sua instituição está condicionada à eleição de uma fase preliminar para cobrança do tributo que se configure como meio idôneo, atendendo aos requisitos da necessidade e adequação.

A eleição da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura não é meio idôneo para exigência antecipada do ITBI, uma vez que: **(i)** não garante, com certo grau de certeza, a realização da transferência do imóvel (o qual sequer existe no ato da assinatura do contrato), e **(ii)** não é indispensável à transmissão do imóvel, o qual pode ser adquirido diretamente, sem a celebração do contrato preliminar de promessa de compra e venda.

Os fundamentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para reconhecer a constitucionalidade da cobrança antecipada no âmbito do ICMS, idoneidade da fase preliminar eleita, imediata restituição, praticidade na fiscalização e repasse do encargo financeiro ao contribuinte de direito, não se aplicam ao ITBI.

Diante de todo o exposto, consideramos inconstitucional a exigência antecipada do ITBI no momento de assinatura da promessa de compra e venda de imóvel para entrega futura.

---

## NOTAS

[1] Em Salvador/BA, este tributo é denominado Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITIV), contudo, como o nome mais comum na doutrina e na jurisprudência é Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), adotaremos esta denominação no presente trabalho.

[2] EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI. FATO GERADOR: REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(STF, ARE 798241 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 01/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-073 DIVULG 11-04-2014 PUBLIC 14-04-2014)

EMENTA: Agravo regimental no agravo de instrumento. Imposto de transmissão intervivos de bens imóveis. ITBI. Momento da ocorrência do fato gerador. Compromisso de compra e venda. Registro do imóvel.

1. Está assente na Corte o entendimento de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, ou seja, mediante o registro no cartório competente. Precedentes.
2. Agravo regimental não provido.

(STF, AI 764432 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 08/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013)

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL.

1. Rechaço a alegada violação do art. 458 do CPC, pois o Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento.
2. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente.

Precedentes do STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 215273/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 15/10/2012)

[3] Vide ponto 3.2.4.

[4] Compreendidas pelas normas de competência tributária e pelos princípios da legalidade, do não confisco e da capacidade contributiva.

[5] Deve-se gizar a crítica proferida por Luís Cesar Souza de Queiroz (1998, p. 239-240), segundo o qual o § 7º, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 03/93, alude à figura de um fato gerador fictício e não presumido, uma vez que esta presunção é absoluta e não admite prova em contrário, configurando-se, portanto, autêntica elucubração imaginária, diferentemente da presunção relativa que, por admitir prova em contrário, revela-se, segundo Abbagnano, um “juízo antecipado e provisório que se considera válido até prova em contrário” (ABBAGNANO apud QUEIROZ, 1998, p. 239).

[6] EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060)

[7] Ressalte-se que o tema aguarda apreciação em sede de repercussão geral no RE 598677 RG / RS.

[8] TJ/SP, Apelação nº 662.985-5/00-0; TJ/DFT, Apelação Cível - Remessa Ex Officio nº 20080110823366; 3ª VFP/SSA, Mandado de Segurança nº 0521278-94.2014.8.05.0001.

## BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992

- \_\_\_\_\_. **Emenda 3/93 (À Constituição de 1988)**. In Revista Trimestral de Direito Público nº4, 1993, p. 172-175
- \_\_\_\_\_. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. In Revista de Direito Tributário nº 49, jul/set, 1989, p. 73-96
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Cejus, 1998
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESP 598888/RJ**. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ: 14/12/2006. Disponível em: www.stj.gov.br. Acesso em 05 jul. 2007
- \_\_\_\_\_. **RESP 740900/SP**. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ: 31/10/2006. Disponível em www.stj.gov.br. Acesso em 07 jun. 2007
- \_\_\_\_\_. **RESP 596275/RJ**. Rel. Min. Denise Arruda. DJ: 09/10/2006. Disponível em www.stj.gov.br. Acesso em 30 out. 2007
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RMS 21118/SE**. Rel. Min. Denise Arruda. DJ: 29/06/2007. Disponível em: www.stf.gov.br. Acesso em: 13 jun. 2007
- \_\_\_\_\_. **RE 194.382/SP**. Rel. Min. Mauricio Correa. DJ: 25/04/2003. Disponível em www.stf.gov.br. Acesso em 08 ago. 2007
- \_\_\_\_\_. **RE 266.602/MG**. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ: 02/02/2007. Disponível em www.stf.gov.br. Acesso em 10 ago. 2007
- \_\_\_\_\_. **RE 213.396/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ: 01/12/2000. Disponível em www.stf.gov.br. Acesso em 20 fev. 2007
- \_\_\_\_\_. **RE 108407/SP**. Rel. Min. Aldir Passarinho. DJ: 19/06/1987. Disponível em www.stf.gov.br. Acesso em 20 jun. 2007
- \_\_\_\_\_. **Vade mecum**. 3.ed. São Paulo: Rideel, 2006
- BRITO, Edvaldo. ICMS devido por antecipação pelo fornecedor substituto e falta de pagamento do valor correspondente à aquisição pelo substituído. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 41-55
- BRITO, Hugo de. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética: 1997
- CAMPOS, Roberto Siqueira de. **ICMS – Substituição Tributária – Inconstitucionalidade**. In Revista de Direito Tributário nº 52, abr/jun de 1990, p. 234-239
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 3. ed. trad. por A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005a
- \_\_\_\_\_. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005b
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005
- CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997
- COELHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Imposto sobre a Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. In DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Belém: CEJUP, 1983
- FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999
- \_\_\_\_\_. **Introdução ao Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993
- GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001
- \_\_\_\_\_. **Substituição Tributária**. IOB, 1999
- JARACH, Dino. **O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. trad. por Dejalma de Campos. Sao Paulo: Revista dos Tribunais, 1989
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986



- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Substituição Tributária sem Fato Gerador Real** – Imposição Confiscatória – Lei Complementar nº 87/96 – Inconstitucionalidades. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 22, jul/1997, p. 77-85
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, Tomo I. 1 ed. atual. por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **Contribuinte Substituto no ICM**. In Revista de Direito Tributário nº21/22, jul/dez de 1982, p. 90-103
- QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998
- ROTHMAN, Gerd Willi,. O Princípio da Legalidade Tributária. In DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Belém: CEJUP, 1983
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – Mercadorias: Direito ao Crédito – Importação e Substituição. **Curso de Especialização em Direito Tributário. (coord.) SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 535-552**
- SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1996
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975
- SOUZA, Hamilton Dias de. **ICMS – Substituição Tributária**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 12, set/1996, p. 14-26
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro e São Paulo, 2000
- VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. trad. por Roque Antonio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980

---

#### Autor



#### Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo

Advogado Especialista em Direito Tributário, diplomado pela Universidade Salvador - UNIFACS. Pós-Graduado em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Conselheiro do CONSEF – Conselho de Fazenda do Estado da Bahia desde setembro/2012.

Site(s):

[www.coadvs.com.br](http://www.coadvs.com.br)

[www.linkedin.com/in/rafaelbarbosafigueiredo](https://www.linkedin.com/in/rafaelbarbosafigueiredo)

---

#### Informações sobre o texto

Como citar este texto (NBR 6023:2002 ABNT)

FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. Cobrança antecipada de ITBI. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4563, 29 dez. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/45353>>. Acesso em: 15 mar. 2016.