

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

ANA BEATRIZ CAMARGO PESSOA

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI POR OCASIÃO DA CESSÃO DE DIREITOS: UMA
ANÁLISE SOB A ÓTICA DO TEMA 1.124 DO STF**

SÃO PAULO

2025

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

ANA BEATRIZ CAMARGO PESSOA

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI POR OCASIÃO DA CESSÃO DE DIREITOS: UMA
ANÁLISE SOB A ÓTICA DO TEMA 1.124 DO STF**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito essencial para a obtenção do grau de bacharel em curso de graduação de Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Regina Helena Costa

SÃO PAULO

2025

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI POR OCASIÃO DA CESSÃO DE DIREITOS: UMA
ANÁLISE SOB A ÓTICA DO TEMA 1.124 DO STF**

Trabalho de Conclusão defendido e
aprovado em: __ de _____ de _____,

Profa. Dra. Regina Helena Costa

Examinador 1

Instituição

Examinador 2

Instituição

Gerenciador de ficha catalográfica:

http://biblio2.pucsp.br/ficha/?_ga=2.154384056.1415767632.1628681585-1429258994.1628681585

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, aos meus pais, Marcelo de Araújo Pessôa e Ana Vera Ferreira da Costa Camargo Pessôa, por acreditarem no meu potencial, me incentivarem a correr atrás dos meus sonhos e investirem na minha educação e formação profissional durante toda a vida, provando que a herança de maior valor que poderiam me deixar são os meus estudos e que o conhecimento é a única coisa que ninguém nunca poderá tirar de mim.

À Pontifícia Universidade Católica, por me conectar a juristas e mestres pelos quais tenho imensa admiração, por me abrir inúmeras portas no mercado de trabalho, por me permitir vivenciar a importância das pautas políticas, sociais e estudantis nos dias de hoje, e, principalmente, pelos melhores cinco anos da minha vida até agora.

Por fim, aos amigos que fiz ao longo desta caminhada, sem os quais trajetória percorrida não teria sido tão leve, prazerosa, divertida e enriquecedora. Em especial, agradeço às amigas com quem compartilhei muitos aprendizados, angústias, sonhos e conquistas ao longo desses cinco anos de graduação: Beatriz Takahashi, Brenda Roldan, Lívia Spirito e Luisa Henriette.

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo central defender a não incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) por ocasião da cessão de direitos, sob a ótica do Tema 1.124 do Supremo Tribunal Federal. Para tal, realiza-se uma análise tridimensional - constitucional, tributária e civil - para comprovar que a tributação da cessão de direitos antes do registro imobiliário configura antecipação indevida do fato gerador. Partindo do exame do art. 156, II, da CF/88, identifica-se que o constituinte estabeleceu um binômio autônomo de hipóteses de incidência: a transmissão de propriedade/direitos reais e a cessão de direitos. A investigação revela que, embora autônomas, ambas as hipóteses estão submetidas à rigidez do sistema tributário constitucional, sendo vedada a confusão entre direitos obrigacionais (jus ad rem) e direitos reais (jus in re). O estudo aprofunda-se no aspecto temporal do fato gerador, demonstrando que a transferência da propriedade imobiliária somente se consuma com o registro no Cartório de Registro de Imóveis. A pesquisa acompanha criticamente o surgimento do Tema 1.124 do STF, destacando que o reconhecimento de repercussão geral sem reafirmação de jurisprudência não autoriza o abandono do entendimento consolidado que vincula o fato gerador do ITBI ao registro imobiliário. Na esfera prática, analisa-se a grave divergência instaurada no TJSP, onde as 14ª e 15ª Câmaras de Direito Público mantêm a orientação técnica correta pela não incidência e a 18ª Câmara adota posicionamento contrário, criando uma "loteria processual" que viola a estabilidade, a segurança jurídica e a isonomia. Conclui-se que a exigência do ITBI na cessão de direitos é juridicamente indevida e que os tribunais estaduais devem manter a aplicação do entendimento pacificado pelo STF até pronunciamento definitivo em contrário, sob pena de subversão da ordem jurídica.

Palavras-chave: ITBI; Cessão de Direitos; Fato Gerador; Registro de Imóveis; Tema 1.124 do STF.

ABSTRACT

This monograph aims to defend the non-incidence of the Tax on Transfer of Real Estate (ITBI) on the assignment of rights to acquire real estate, focusing on Theme 1.124 of the Brazilian Supreme Court (STF). To achieve this, a three-dimensional analysis - constitutional, tax, and civil - is conducted to prove that taxing the assignment of rights before the real estate registration constitutes an undue anticipation of the triggering event. Starting from the examination of Article 156, II, of the Brazilian Federal Constitution of 1988, it is identified that the constituent established an autonomous binomial of incidence hypotheses: the transfer of property/real rights and the assignment of rights. The investigation reveals that although autonomous, both hypotheses are subject to the rigidity of the constitutional tax system, and confusion between obligatory rights (*jus ad rem*) and real rights (*jus in re*) is prohibited. The study delves into the temporal aspect of the triggering event, demonstrating that the transfer of real estate ownership only occurs with registration at the Real Estate Registry Office. The research critically follows the emergence of Theme 1.124 of the STF, emphasizing that the recognition of general repercussion without reaffirmation of jurisprudence does not authorize the abandonment of the consolidated understanding that links the ITBI triggering event to real estate registration. In the practical sphere, the serious divergence established in the São Paulo Court of Justice (TJSP) is analyzed, where the 14th and 15th Public Law Chambers maintain the correct technical orientation of non-incidence and the 18th Chamber adopts a contrary position, creating a "procedural lottery" that violates stability, legal security, and isonomy. It is concluded that the requirement of ITBI on the assignment of rights is legally undue and that lower courts must maintain the application of the STF's settled understanding until a definitive contrary ruling, under penalty of subversion of the legal order.

Keywords: ITBI; Assignment of Rights; Taxable Event; Real Estate Registry; STF Theme 1,124.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO	
CAPÍTULO 2: REGIME JURÍDICO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO SOBRE BENS IMÓVEIS (“ITBI”)	
2.1. Aspectos Constitucionais do ITBI.....	
2.2. Aspectos da Hipótese de Incidência do ITBI.....	
2.2.1. Aspecto Material.....	
2.2.2. Aspecto Temporal.....	
2.2.3. Aspecto Espacial.....	
2.2.4. Aspecto Pessoal.....	
2.2.5. Aspecto Quantitativo.....	
2.2.6. Conclusão.....	
2.3. Aspectos da Hipótese de Incidência do ITBI na Cessão de Direitos.....	
CAPÍTULO 3: TEMA 1.124 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (“STF”)	
3.1. Contexto do Julgamento do Tema 1.124 do STF.....	
3.2. Fundamentos do Entendimento Fixado no Tema 1.124 do STF.....	
3.3. Discussões Recentes sobre o Tema 1.124 do STF.....	
CAPÍTULO 4: POSICIONAMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO (“TJSP”) A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS	
4.1. Aplicação do Tema 1.124 do STF pelo TJSP.....	
4.2. Divergência Jurisprudencial Entre as Câmaras do TJSP.....	
CAPÍTULO 5: CONCLUSÃO	
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

1 INTRODUÇÃO

A segurança jurídica nos negócios imobiliários depende, em grande medida, da previsibilidade quanto à tributação. No sistema constitucional tributário brasileiro, essa previsibilidade é garantida pela rigidez na repartição de competências e pela definição taxativa dos fatos geradores de cada imposto, prevista na Constituição Federal. O constituinte originário, ao estabelecer com precisão técnica os contornos da hipótese de incidência, criou uma barreira contra a ampliação arbitrária da base tributária pelos entes federativos.

É justamente nessa fronteira rígida que se instala uma das mais relevantes controvérsias do direito tributário municipal: a possibilidade de se tributar o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) por ocasião da cessão de direitos à aquisição de imóveis, antes do efetivo registro do título translativo no competente Cartório de Registro de Imóveis. Essa operação, de natureza obrigacional, é frequentemente equiparada ao fato gerador clássico do imposto, que é a efetiva transmissão da propriedade, ato jurídico de natureza real que somente se consuma com o efetivo registro imobiliário.

A análise desse problema exige a compreensão do binômio de fatos geradores previsto no art. 156, II, da Constituição Federal, que trata de forma autônoma a "transmissão de bens imóveis" e a "cessão de direitos à sua aquisição". A distinção conceitual entre direito real e direito obrigacional revela-se fundamental para delimitar o momento exato do nascimento da obrigação tributária. A antecipação da cobrança para a esfera obrigacional, desconsiderando o elemento temporal vinculado ao registro, gera uma zona de insegurança que impacta diretamente a dinâmica do mercado.

A complexidade dessa questão é amplificada pelo atual cenário jurisprudencial. O julgamento do Tema 1.124 pelo Supremo Tribunal Federal, ainda pendente de decisão de mérito definitiva, criou um ambiente de instabilidade. O acolhimento de Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, ao reconhecerem a repercussão geral da matéria sem a reafirmação da jurisprudência anterior da Corte, que vinculava o fato gerador do ITBI ao efetivo registro imobiliário, foi interpretado de maneiras divergentes pelos tribunais estaduais. Essa divergência, em especial no âmbito do Tribunal de Justiça de São Paulo, transforma a questão debatida em uma

verdadeira loteria processual, na qual o desfecho do litígio depende exclusivamente da Câmara Julgadora para a qual os autos forem distribuídos.

Assim, a discussão transcende o mero enquadramento legal e alcança a própria efetividade do princípio da estabilidade, da segurança jurídica e da isonomia. Para enfrentá-la, é imprescindível um exame que parta da dogmática tributária e constitucional, passando pela análise da trajetória processual e dos fundamentos que orientam o Supremo Tribunal Federal no Tema 1.124, até chegar aos reflexos práticos dessa insegurança na jurisprudência atualmente aplicada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo. O objetivo final é demonstrar que a exigência do referido tributo antes do registro não apenas desrespeita a rigidez do sistema constitucional, mas também fragiliza a relação de confiança entre o contribuinte e o Fisco, base necessária para um ambiente de negócios previsível e seguro.

2 REGIME JURÍDICO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO SOBRE BENS IMÓVEIS (“ITBI”)

2.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ITBI

O art. 1º da Constituição Federal¹ consagra a estrutura federativa do Estado de Direito Brasileiro, constituindo um pilar fundamental para a compreensão do sistema tributário nacional. Nesse contexto, a repartição das competências tributárias entre os entes federativos configura-se não somente como uma mera organização administrativa, mas também como um instrumento jurídico essencial para a preservação da autonomia da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Na qualidade de norma suprema do ordenamento jurídico, a Constituição Federal, em seu art. 145², não se limita a outorgar competências tributárias de forma genérica aos entes federativos. Ela também define, com precisão técnica e rigor jurídico, os contornos materiais e formais de cada tributo, estabelecendo, de maneira taxativa, as suas hipóteses de incidência. Nesse sentido, Humberto Ávila leciona que “o Sistema Tributário Nacional, do artigo 145 ao artigo 162, estabelece regras que delimitam constitucionalmente o poder que cada ente político possui, não deixando, como sói acontecer em outros sistemas jurídicos, liberdade ao legislador para alterar os fatos que podem ou que não podem ser objeto de tributação. (ÁVILA, Humberto, p. 218)³.

Dessa forma, a outorga constitucional apresenta conteúdo material e formal previamente delimitado, cabendo à Carta Magna definir antecipadamente os contornos da competência de cada ente federativo, bem como as hipóteses de incidência de cada tributo. Nesse contexto, conseqüentemente, a Constituição Federal também não permite ao legislador infraconstitucional incluir, em seu texto normativo, outorgas de competência ou hipóteses de incidência tributária que escapem ao rol taxativo já previamente estabelecido por ela.

¹ Art. 1º da CF: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito

² Art. 145 da CF: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

³ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218.

A rigidez característica da repartição de competências e da delimitação de hipóteses de incidência de cada tributo impede que os conceitos e os limites constitucionais sejam modificados, ampliados ou relativizados por legislação hierarquicamente inferior, especialmente quando se pretenda instituir tributo sobre fato gerador não anteriormente previsto no texto constitucional. Caso a Constituição Federal não contasse com esse rigor que lhe é inerente, os legisladores infraconstitucionais teriam a liberdade de atribuir novos sentidos e interpretações ao texto constitucional, comprometendo, assim, a sua posição como norma fundamental no ordenamento jurídico e fragilizando a sua estrutura hierárquica no sistema normativo brasileiro, além de, arbitrariamente, instituírem tributos sobre hipóteses de incidência não anteriormente previstas na Carta Magna.

Destacada a rigidez da Constituição Federal ao repartir as competências tributárias e delimitar as hipóteses de incidência de cada tributo, passa-se à análise minuciosa da regulamentação dada por ela ao ITBI, mais especificamente em seu art. 156, II, no qual se estabelece que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - Compete ao Município da situação do bem.

A simples leitura da redação do referido dispositivo revela a técnica legislativa refinada e consciente utilizada pelo constituinte originário ao estabelecer um binômio de fatos geradores autônomos e distintos para o ITBI. Essa construção jurídica receberá a análise minuciosa deste trabalho, na medida em que permitirá a exata compreensão das suas hipóteses de incidência, especialmente no que diz respeito à cessão de direitos.

O primeiro componente desse binômio refere-se à clássica hipótese de incidência do ITBI, o seu “fato gerador principal”, o qual consiste na “*transmissão*

intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia" e somente se perfectibiliza com a efetiva transferência da propriedade ou do domínio útil do bem imóvel, por meio de registro imobiliário. Corroborando com esse raciocínio, Carlos Roberto Gonçalves afirma que “nem sequer a completa execução do contrato, com o pagamento do preço avençado e entrega da posse, bastará para que adquira a propriedade do bem. Apenas o registro do título de transmissão no Registro de Imóveis opera a transferência do bem do patrimônio do alienante para o do adquirente”⁴.

Importa destacar que a expressão "a qualquer título" não autoriza a inclusão de modalidades não previstas no texto legal, mas apenas indica que todas as formas de transferência onerosa da propriedade estão alcançadas por esta hipótese de incidência, seja compra e venda, permuta, dação em pagamento ou qualquer outro negócio jurídico, desde que haja a efetiva transferência da propriedade ou do domínio útil do bem imóvel por meio do registro do título aquisitivo no Cartório de Registro de Imóveis competente.

O segundo componente do binômio, igualmente importante, revela a intenção do legislador em especificar uma hipótese de incidência especial do tributo, ao utilizar o termo “bem como” para se referir à cessão de direitos à sua aquisição. De forma deliberada e consciente, o legislador constituinte acrescentou uma hipótese de incidência que, em uma interpretação estritamente jurídico-civilista, não pode se confundir com a transmissão propriamente dita do bem imóvel. Isso porque a cessão de direitos, na realidade, representa a transferência de uma posição contratual, ou seja, de um direito pessoal, em um negócio jurídico que antecede e pode, eventualmente, levar à futura e efetiva transferência do bem. Em lavras curtas, a mera cessão de direitos não implica, necessariamente, na automática e efetiva transferência da propriedade. Essa distinção técnico-jurídica é crucial para compreender, de forma clara, a autonomia dessa hipótese de incidência específica do ITBI.

Ademais, a menção expressa e separada da cessão de direitos à sua aquisição, por parte do próprio texto constitucional, constitui argumento robusto a

⁴GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro: direito das coisas. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 207.

favor de sua autonomia como fato gerador. Se a cessão de direitos estivesse naturalmente englobada no conceito de "*transmissão de bens imóveis*", sua previsão específica no texto legal seria redundante. Contudo, como visto, a mera cessão de direitos não implica, necessariamente, na automática e efetiva transferência da propriedade.

Por esta razão, a autonomia do fato gerador por ocasião da "*cessão de direitos*" cessão de direitos tem implicações práticas tributárias significativas. Considerando que a mera cessão de direitos não implica, necessariamente, na automática e efetiva transferência da propriedade, esta deve obedecer às regras próprias de quantificação, momento de ocorrência e demais aspectos da sua hipótese de incidência específica. Esta compreensão da natureza autônoma e taxativa da previsão da cessão de direitos como fato gerador do ITBI é fundamental para o enfrentamento das controvérsias que surgem em sua aplicação prática, conforme se passará a demonstrar nos capítulos seguintes.

Antes, porém, impõe-se examinar outros aspectos constitucionais relevantes do tributo, a começar pela sua regulamentação nos arts. 35 a 42 do Código Tributário Nacional. O art. 146, III, a, da Constituição Federal⁵ atribuiu às Leis Complementares o dever de normatizar a definição de tributos e de suas espécies, dispondo a respeito dos seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. No caso do ITBI, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), editado sob a égide da Constituição Federal de 1946, mas recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, desempenha devidamente este papel. Nesse contexto, é imperativo destacar que, no entanto, o CTN não pode ampliar o fato gerador do ITBI, na medida em que a sua função é tão somente detalhar e regulamentar o que já foi anteriormente definido pela Constituição Federal.

Nesse contexto, interessante destacar também que, para a efetiva instituição do ITBI, com a fixação exata e minuciosa de sua alíquota e demais regras específicas, é necessária a edição de lei ordinária municipal ou distrital. Nos termos em que assevera Hugo de Brito Machado Segundo, "*embora a Constituição atribua competência aos Municípios e o Código Tributário Nacional estabeleça normas gerais*

⁵Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

*a serem seguidas por eles, será cada Município, através de lei própria, que deverá criar o ITBI*⁶. No entanto, como visto, a autonomia municipal também esbarra em um limite intransponível, qual seja, o fato de que a lei infraconstitucional deve atentar-se aos conceitos anteriormente estabelecidos pela Constituição Federal, especialmente no que diz respeito aos fatos geradores do tributo.

Isso se dá em razão do fato de que, como visto, o art. 156 da Constituição Federal destaca que compete ao Município, em que está situado o bem transmitido, a instituição do ITBI, independentemente do domicílio das partes envolvidas na operação. Contudo, importante destacar que o art. 147 da Constituição Federal⁷ também atribui a competência da instituição do ITBI ao Distrito Federal, que, por sua peculiaridade de não ser dividido em Municípios, acumula competências estaduais e municipais.

Corroborando as disposições supramencionadas, explica Ricardo Alexandre que, *“a regra relativa ao Município competente para a cobrança do ITBI é única e bastante simples. O imposto compete ao Município na situação do bem”*⁸. Assim, conseqüentemente, *“se um imóvel está localizado em Belo Horizonte/MG, pertence a um proprietário domiciliado em Unai/MG e é alienado a alguém domiciliado em Goiânia/GO, o imposto caberá a Belo Horizonte, Município da situação do bem”*⁹. Ato contínuo, ainda de acordo com o tributarista, *“se o imóvel estiver localizado em quaisquer das cidades do Distrito Federal, a este caberá o imposto (ITBI), pois o Distrito Federal não é, e nem pode ser dividido em Municípios”*¹⁰.

Portanto, a análise constitucional do ITBI revela perfeitamente o seu sistema de freios e contrapesos, na medida em que, de um lado, temos a competência tributária outorgada aos Municípios e ao Distrito Federal para que instituem efetivamente o imposto, e, de outro, temos a delimitação taxativa e rígida do seu fato gerador, a qual deve se atentar minuciosamente aos conceitos anteriormente estabelecidos pela Constituição Federal, especialmente no que diz respeito aos fatos

⁶MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

⁷ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 751.

⁹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 751.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 751.

geradores do tributo. Dessa forma, a previsão expressa e deliberadamente autônoma da cessão de direitos à sua aquisição demonstra que esta operação constitui hipótese de incidência tributária distinta e independente, que só é passível de tributação pelo ITBI exclusivamente porque a Constituição, de forma específica e taxativa, assim o determinou.

Superada a análise introdutória dos aspectos constitucionais do ITBI, que demonstraram a rigidez do seu fato gerador e a natureza autônoma da previsão por ocasião da cessão de direitos, impõe-se agora um exame técnico e minucioso dos aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo do tributo em análise.

2.2 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITBI

A compreensão da hipótese de incidência tributária constitui uma operação intelectual fundamental para qualquer análise jurídica que envolva a validade da exigência de um tributo. Conforme ensina com maestria Hugo de Brito Machado Segundo, "*a hipótese de incidência é a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária*"¹¹. Neste ponto, impõe-se a distinção terminológica crucial entre a hipótese de incidência, que é a previsão abstrata contida na norma, e o fato gerador, que é o evento concreto que, ao ocorrer no mundo fático, realiza perfeitamente aquela descrição legal, fazendo nascer a obrigação tributária. Esta precisão conceitual, longe de ser mero preciosismo acadêmico, trata-se de condição indispensável para a correta aplicação do direito tributário, pois delimita com exatidão o nascimento do crédito fiscal.

Superada essa essencial diferenciação entre hipótese de incidência e fato gerador, cumpre adentrar a análise estrutural da hipótese de incidência do ITBI, tal como regulamentada pelo Código Tributário Nacional. Para tanto, adota-se o método clássico de decomposição de seus elementos constitutivos, quais sejam, os seus aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Esta decomposição analítica não tem caráter meramente descritivo, mas sim argumentativo, que servirá como ferramenta para demonstrar a natureza fechada e taxativa do fato gerador do

¹¹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 131.

imposto analisado, o qual, como visto, não admitirá ampliação por analogia ou interpretação extensiva da lei.

2.2.1 Aspecto Material

O elemento material representa o núcleo essencial do fato gerador, descrevendo a conduta ou situação jurídica que o legislador elegeu como apta a desencadear a obrigação tributária. Esse critério é responsável por descrever o comportamento de pessoas físicas ou jurídicas sobre o qual o tributo incidirá, determinando a ação e o estado exigidos do sujeito passivo para a ocorrência da incidência.

No caso do ITBI, o art. 35 do CTN¹², ao reproduzir fielmente o comando constitucional do art. 156, II, da Constituição Federal, estabelece com precisão cirúrgica os contornos materiais do imposto. O dispositivo legal, como já visto, descreve um binômio de situações juridicamente distintas: (i) a transmissão *intervivos*, a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, bem como de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e (ii) a cessão de direitos à sua aquisição

Assim, o aspecto material que regula a hipótese de incidência do ITBI é estabelecido pela transmissão *intervivos*, a qualquer título e por ato oneroso, da propriedade, do domínio útil, dos direitos reais ou da cessão de direitos relativos aos bens imóveis. A primeira situação opera na esfera dos direitos reais, envolvendo a transferência efetiva da propriedade, do domínio ou de outro direito real sobre o bem imóvel. Já a segunda situa-se na esfera dos direitos pessoais ou obrigacionais, consistindo na transferência de uma posição contratual em um negócio jurídico preliminar à aquisição do bem. A previsão expressa e autônoma desta segunda hipótese, ligada à primeira pela conjunção "bem como", reforça a tese de que se trata de fatos geradores distintos e independentes, sendo a cessão de direitos uma hipótese excepcional, haja vista que a mera cessão de direitos não implica, necessariamente, na automática e efetiva transferência da propriedade.

¹²Art. 35. O impôsto, de competência dos Estados, sôbre a transmissão de bens imóveis e de direitos a êles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

2.2.2 Aspecto Temporal

O elemento temporal, por conseguinte, determina o instante preciso em que se consuma o fato gerador de determinado tributo, fazendo nascer a obrigação tributária. Nesse sentido, o art. 35 do CTN estabelece que o fato gerador do ITBI ocorre com a *“a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil”*, *“a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia”* ou a *“cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II”*. Contudo, uma interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico conduz à conclusão inevitável de que o momento decisivo para a ocorrência do fato gerador do ITBI é o registro do título translativo no competente Cartório de Registro de Imóveis, o qual efetivamente transfere a propriedade.

Fundamenta-se esta conclusão basicamente no texto do art. 1.245 do Código Civil¹³, o qual estabelece que *“transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”*. Em vista disso, Fábio Ulhoa Coelho pontua que *“o comprador de bem imóvel ou móvel adquirirá a sua propriedade — respectivamente após o registro da escritura no Registro de Imóveis ou a tradição — com fundamento num negócio jurídico bilateral, o contrato de compra e venda de que participou”*¹⁴. Nesse sentido, se a propriedade só se transfere com o registro, como poderia o tributo que incide sobre essa transferência ter seu fato gerador consumado antes, como no caso da cessão de direitos de Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, por exemplo?

Ademais, o próprio CTN, em seu art. 116¹⁵, estabelece que quando o fato gerador depende de situação de fato, consuma-se no momento da ocorrência dessa situação e quando depende de situação jurídica, somente se consuma quando esta estiver definitivamente constituída. No caso do ITBI, a efetiva transmissão de

¹³ Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

¹⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil: direito das coisas, direito autoral. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 176

¹⁵ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

propriedade é situação jurídica por excelência, que somente se aperfeiçoa com o registro do título translativo no competente Cartório de Registro de Imóveis, o qual efetivamente transfere a propriedade. Neste sentido, a conclusão de Castro, Lustosa e Gouvêa é irretocável: "o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel"¹⁶.

Qualquer tentativa de antecipar o momento do fato gerador do ITBI, desconsiderando o requisito registral, representa violação ao princípio da segurança jurídica e à rigidez da hipótese de incidência, constituindo interpretação extensiva vedada em matéria tributária. A mera cessão de direitos não implica, necessariamente, na automática e efetiva transferência da propriedade. A cessão de direitos configura mero negócio jurídico firmado entre as partes e não transmite a propriedade do bem imóvel por si só. Ele é um pressuposto necessário, um meio de obtenção ainda sem eficácia de transmissão de propriedade, a ser obtido somente no futuro com o registro do título aquisitivo em Cartório de Registro de Imóveis competente¹⁷.

2.2.3 Aspecto Espacial

Já o elemento espacial delimita o âmbito territorial de incidência do tributo, identificando qual ente federativo possui competência para sua cobrança. Como visto, o art. 156 da Constituição Federal destaca que compete ao Município, em que está situado o bem transmitido, a instituição do ITBI, independentemente do domicílio das partes envolvidas na operação. Contudo, importante destacar que o art. 147 da Constituição Federal¹⁸ também atribui a competência da instituição do ITBI ao Distrito Federal, que, por sua peculiaridade de não ser dividido em Municípios, acumula competências estaduais e municipais.

Corroborando as disposições supramencionadas, explica Ricardo Alexandre que, "*a regra relativa ao Município competente para a cobrança do ITBI é única e*

¹⁶ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOSA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em Espécie. 5 ed. Salvador: JusPodivim, 2018, p. 965.

¹⁷COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil: direito das coisas, direito autoral. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 178-179.

¹⁸ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

*bastante simples. O imposto compete ao Município na situação do bem*¹⁹. Assim, conseqüentemente, *“se um imóvel está localizado em Belo Horizonte/MG, pertence a um proprietário domiciliado em Unaí/MG e é alienado a alguém domiciliado em Goiânia/GO, o imposto caberá a Belo Horizonte, Município da situação do bem*”²⁰. Ato contínuo, ainda de acordo com o tributarista, *“se o imóvel estiver localizado em quaisquer das cidades do Distrito Federal, a este caberá o imposto (ITBI), pois o Distrito Federal não é, e nem pode ser dividido em Municípios*”²¹.

2.2.4 Aspecto Pessoal

Adiante, *“o elemento pessoal identifica os sujeitos da relação jurídico-tributária, dividindo-se em sujeito ativo e sujeito passivo*”²², definindo os dois personagens da relação obrigacional tributária: enquanto um fiscaliza e arrecada, outro tem a obrigação de recolher o tributo, quando praticar o fato gerador da exação tributária.

O sujeito ativo é o Município, ou, como visto, o Distrito Federal, onde estiver situado o bem imóvel, detentor da competência tributária constitucionalmente outorgada. Já o sujeito passivo, aquele obrigado ao pagamento do tributo, refere-se ao adquirente do bem ou direito. Esta opção legislativa reflete opção política consciente baseada na tributação daquele que recebe o acréscimo patrimonial representado pela aquisição do imóvel, afastando a possibilidade de responsabilização solidária do alienante, salvo nas hipóteses excepcionais previstas em lei.

2.2.5 Aspecto Quantitativo

Finalmente, o elemento quantitativo, é aquele que compreende a base de cálculo e a alíquota do imposto. O art. 38 do Código Tributário Nacional²³ determina que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens transmitidos. No entendimento

¹⁹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 751.

²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 751.

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 751.

²² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293.

²³ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

dos doutrinadores, “o valor venal de um imóvel é o seu preço real de venda, isto é, o valor de mercado no momento da alienação”²⁴.

Este conceito, de considerável complexidade prática, refere-se ao valor de mercado do imóvel, aferível por critérios objetivos como avaliação pericial, valor de referência do mercado imobiliário ou mesmo pelo valor constante da escritura, desde que este guarde razoável correspondência com a realidade econômica. Quanto à alíquota, esta é estabelecida por lei municipal, dentro dos limites constitucionais gerais, especialmente no que diz respeito à vedação ao confisco, prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal²⁵, que não estipula regra que limitasse a alíquota no caso do ITBI. Ademais, a Súmula 656 do STF é categórica ao vedar alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel, ao dispor expressamente que “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel”. Essa disposição assenta-se no entendimento de que a progressividade só é admitida para impostos vinculados à capacidade contributiva do contribuinte, como o Imposto de Renda, e não para impostos reais como o ITBI.

2.2.6 Conclusão

Da análise detida destes elementos, emerge a conclusão inafastável de que a hipótese de incidência do ITBI constitui sistema jurídico fechado e completo, cujos elementos interagem de forma harmônica e interdependente. A ausência ou incompletude de qualquer desses elementos implica a inexistência do fato gerador e, conseqüentemente, a ilegitimidade da exação tributária, especialmente no que diz respeito à efetiva transferência da propriedade ou do domínio útil do bem imóvel. Paulo de Barros Carvalho é categórico ao afirmar que “*para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.*”²⁶

²⁴CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; GOUVEIA, Marcus de Freitas; LUSTOZA, Helton Kramer. Tributos em Espécie. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 923.

²⁵Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 250.

A compreensão integral e sistemática dos elementos constitutivos da hipótese de incidência do ITBI fornece o marco teórico indispensável para enfrentar a questão central do presente trabalho, qual seja, a análise da cessão de direitos à aquisição de imóveis à luz desses elementos. Cumpre agora verificar, com o rigor metodológico que o tema exige, se essa operação jurídica de natureza essencialmente obrigacional se adequa perfeitamente à estrutura do fato gerador do ITBI, especialmente em seus aspectos material e temporal, ou se representa hipótese diversa que, não se amoldando integralmente à descrição legal, não pode legitimamente ser alcançada pelo imposto.

2.3 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS

A cessão de direitos constitui instituto jurídico de primordial importância na dinâmica do comércio imobiliário brasileiro, operando como mecanismo de circulação de riquezas e agilização de negócios antes mesmo da consolidação definitiva da propriedade.

Conceitualmente, trata-se do negócio jurídico pelo qual uma pessoa, denominada cedente, transfere para outra, chamada cessionária, o conjunto de direitos e obrigações que detém em relação a determinado contrato ou bem. No contexto imobiliário, essa operação ocorre com frequência em estágios preliminares da aquisição patrimonial, notadamente em transações envolvendo imóveis na planta ou unidades autônomas ainda não registradas em nome do adquirente originário. Neste cenário, o promitente comprador, detentor de direitos aquisitivos decorrentes de contrato de promessa de compra e venda, transfere a terceira sua posição contratual, dando origem a uma nova relação jurídica entre o cessionário e o promitente vendedor.

É crucial observar, desde logo, que tal operação se situa na esfera do direito das obrigações, constituindo direito pessoal ou creditório (*jus ad rem*), e não direito real (*jus in re*) sobre a coisa. A precisa qualificação jurídica da cessão de direitos revela-se imperativa para a correta aplicação do direito tributário, na medida em que, enquanto o direito real implica relação direta e imediata entre o titular e a coisa, com eficácia erga omnes, o direito obrigacional ou creditório estabelece vínculo pessoal entre credor e devedor, com eficácia relativa às partes envolvidas.

Retomando a estrutura da hipótese de incidência tributária analisada no tópico anterior, impõe-se confrontar a natureza jurídica da cessão de direitos com os elementos constitutivos do fato gerador do ITBI. O elemento material do imposto, conforme estabelecido pelo art. 35 do CTN e pelo art. 156, II, da Constituição Federal, centra-se na "*transmissão intervivos [...] de bens imóveis [...] e de direitos reais sobre imóveis*". O verbo "*transmitir*", neste contexto técnico-jurídico, carrega densa carga semântica, referindo-se estritamente à alienação de direitos reais, em contraposição aos direitos obrigacionais.

Ora, a cessão de direitos aquisitivos, enquanto operação obrigacional, não se amolda a este núcleo conceptual, pois não transfere propriedade ou domínio útil, mas sim uma expectativa de direito, uma posição contratual. Apenas subsequentemente, com o adimplemento das obrigações assumidas e o registro imobiliário, é que se operará a transmissão do direito real. Neste ponto, a previsão constitucional que acrescenta "*bem como cessão de direitos à sua aquisição*" assume crucial importância, tendo em vista que, como já destacado, o constituinte utilizou técnica legislativa precisa ao empregar a conjunção aditiva "*bem como*", indicando tratar-se de hipótese autônoma e não meramente explicativa do conceito de transmissão.

Esta interpretação, que distingue com rigor a natureza dos institutos, encontra sólido fundamento no art. 110 do CTN, que estabelece: "*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...] para definir ou limitar competências tributárias*". Dessa forma, os conceitos de "*transmissão*", "*direitos reais*" e "*cessão de direitos*" devem ser entendidos em sua acepção técnico-jurídica própria, exatamente como definidos pela lei civil, não cabendo ao intérprete confundi-los ou mesclá-los para fins de tributação.

A análise do elemento temporal da hipótese de incidência reforça esta conclusão, pois, conforme estabelecido pelo art. 35 do CTN, o fato gerador do ITBI consuma-se apenas e tão somente com **(i)** a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil, **(ii)** a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia ou **(iii)** a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. Contudo, a interpretação sistemática conduz à conclusão de que o momento decisivo é o registro do título translativo no Registro

de Imóveis, nos exatos termos do art. 1.245 do Código Civil. Na cessão de direitos, não há registro de escritura de transmissão de propriedade, mas tão-somente instrumento de transferência de posição contratual.

A distinção entre direito obrigacional e direito real não é mera formalidade jurídica, mas elemento central para a configuração do fato gerador do ITBI. A mera cessão de direitos não transmite ao cessionário a propriedade do imóvel, vez que esta apenas se efetiva com o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis. É o que dispõe o art. 1.245, caput, do Código Civil: “*Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis*”.

Em outras palavras, a mera cessão de direitos aquisitivos não tem aptidão para operar a transferência de direito real, não configurando, portanto, fato gerador do ITBI. Ainda que se argumente que a Constituição menciona a cessão de direitos no seu art. 156, II, a interpretação sistemática exige que se harmonize tal previsão com as regras do Código Tributário Nacional e do direito privado.

Corroborando com esse entendimento, Carlos Roberto Gonçalves afirma que “*nem sequer a completa execução do contrato, com o pagamento do preço avençado e entrega da posse, bastará para que adquira a propriedade do bem. Apenas o registro do título de transmissão no Registro de Imóveis opera a transferência do bem do patrimônio do alienante para o do adquirente*”²⁷. Em outras palavras, a mera cessão de direitos aquisitivos não tem aptidão para operar a transferência de direito real, não configurando, portanto, fato gerador do ITBI nos moldes da transmissão clássica. A sistemática registral imobiliária, ao buscar cumprir com seus princípios da publicidade e da formalidade, reforça essa conclusão, pois antes do registro não há transferência de direito real, mas tão-somente vínculo obrigacional entre as partes.

Outro ponto de extrema relevância é que o art. 109 do Código Tributário Nacional determina que “*os fatos geradores das obrigações definidas nesta lei não dependem da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, tomados para a realização do objetivo econômico do respectivo negócio jurídico, salvo disposição de lei em contrário*”. Este dispositivo, longe de autorizar a tributação da cessão, reforça que a materialidade da incidência tributária decorre da existência de direito real transmitido e não do simples ajuste obrigacional que visa, em tese, a um

²⁷GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro: direito das coisas. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 207

resultado econômico. Ademais, a antecipação da tributação para o momento da cessão geraria grave insegurança jurídica, pois o tributo incidiria sobre operação que pode nunca resultar na efetiva transmissão do bem, conclusão que se coaduna perfeitamente com o princípio da segurança jurídica e da economicidade, os quais devem presidir a interpretação da lei tributária.

Não obstante a solidez destes argumentos dogmáticos, cumpre reconhecer que a expressa previsão da cessão de direitos no texto constitucional e no CTN representa claramente a opção política do legislador em tributar distintamente esta operação específica. Contudo, é imperioso salientar que tal previsão não transforma a cessão em transmissão de propriedade, mas sim a concebe como fato gerador autônomo e paralelo. Esta qualificação tem importantes consequências práticas, na medida em que, enquanto fato gerador autônomo, a cessão de direitos deve satisfazer integralmente aos requisitos legais para sua caracterização, não podendo ser equiparada por analogia à transmissão de propriedade, e, ademais, sujeita-se a regras próprias de quantificação e momento de ocorrência, distintas daquelas aplicáveis à transmissão tradicional.

Qualquer interpretação em sentido contrário, que pretenda tributar a cessão de direitos como se transmissão de propriedade fosse, representa violação a múltiplos princípios constitucionais, como por exemplo, a estabilidade, a segurança jurídica e a isonomia dos contribuintes. Diante deste panorama, conclui-se que a correta análise da hipótese de incidência do ITBI na cessão de direitos exige dois elementos essenciais, quais sejam, a (i) a previsão constitucional que a concebeu como fato gerador autônomo; e (ii) a sua natureza jurídica obrigacional, que impõe tratamento tributário distinto da transmissão de direitos reais. A mera cessão de direitos aquisitivos, desacompanhada do registro do título translativo, não se amolda ao elemento material do fato gerador do ITBI, consistindo em operação de natureza diversa que, à luz da dogmática jurídica, não deveria ser alcançada pelo imposto.

Diante desse panorama, impõe-se a conclusão, em rigor técnico, de que a incidência do ITBI na cessão de direitos depende, necessariamente, da configuração de direito real registrado ou da efetiva transferência de domínio. Até que tal condição seja satisfeita, a mera cessão de direitos obrigacionais permanece fora do campo de incidência do tributo, sendo ilegítima qualquer exigência municipal em sentido contrário. A conclusão desse raciocínio lógico-jurídico, fundada não apenas na correta

e interconectada interpretação da Constituição Federal, do Código Nacional Tributário e do Código Civil, mas também em rigorosa e renomada análise dogmática-doutrinária, aponta claramente para a não incidência do ITBI por ocasião da cessão de direitos.

3 TEMA 1.124 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (“STF”)

3.1 CONTEXTO DO JULGAMENTO DO TEMA 1.124 DO STF

A análise dogmática do regime jurídico do ITBI, desenvolvida no capítulo anterior, demonstrou, com rigor técnico, a rigidez constitucional que cerca o seu fato gerador, destacando a natureza autônoma da cessão de direitos e a indispensabilidade do registro imobiliário para a efetiva transferência da propriedade. Esta construção teórica, fundamentada na distinção entre direitos obrigacionais e reais, aponta para a não incidência do ITBI antes da efetiva transferência da propriedade, que somente se dá mediante o registro imobiliário. No entanto, para se compreender o atual entendimento jurisprudencial a respeito do tema, em especial no que diz respeito ao posicionamento do Tribunal de Justiça de São Paulo, é crucial adentrar à origem e aos posteriores desdobramentos do Tema 1.124 do STF.

O Tema 1.124 do STF, objeto do presente capítulo, foi afetado sob o rito da repercussão geral com o objetivo de pacificar, de um modo geral, o entendimento a respeito da incidência do ITBI na cessão de direitos de Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda, mesmo sem a efetiva transferência da propriedade, que somente se dá pelo registro imobiliário. Contudo, conforme se verá adiante, o julgamento deste tema ainda não alcançou uma decisão de mérito definitiva.

O Tema 1.124 encontra-se atualmente em andamento, após o reconhecimento da existência de repercussão geral, por parte do STF, sem a reafirmação de jurisprudência, o que abriu caminho para um exame mais aprofundado da questão. Importante destacar que, no entanto, a não reafirmação da jurisprudência não tem o condão de invalidar o entendimento já pacificado da Corte no sentido de que "*o fato gerador do ITBI é a transmissão efetiva da propriedade que, no caso da propriedade imobiliária, somente se dá com o registro*". Muito pelo contrário. Em nenhum momento o STF deu a entender, em sua decisão, que estaria modificando, invalidando ou

desqualificando o entendimento formado por uma construção jurisprudencial decenal. Diante do exposto, passemos à análise da origem processual do Tema 1.124 do STF.

A origem do Tema 1.124 do STF remonta a um Mandado de Segurança com Pedido Liminar impetrado pelo casal Drausio Ferreira Lemes e Maria Liliana Queiroz Peixoto Lemes, perante a 13ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de São Paulo, contra ato coator praticado pelo Secretário Municipal de Finanças de São Paulo. A tese sustentada pelos Impetrantes defendia a inexigibilidade do prévio recolhimento do ITBI para o registro de Instrumento Particular de Cessão de Direitos, referente a Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente.

No plano fático, os Impetrantes firmaram Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra com a empresa Porte Construtora Ltda., referente a uma das unidades residenciais do Condomínio Edifício Katherine Mansfield. Em seguida, cederam os direitos obtidos com o Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra ao casal José Carlos Fagoni Barros e Andrea Santos Bacelar, por meio de Instrumento Particular de Cessão de Direitos. Nesse contexto, o Instrumento Particular de Cessão de Direitos trata-se de negócio jurídico típico de mera transmissão de posição contratual, próprio do domínio obrigacional, e que não importa, por si só, na transferência de direitos reais, como a efetiva transferência da propriedade ou do domínio útil de bem imóvel.

Contudo, ao tentar lavrar o Instrumento Particular de Cessão de Direitos junto ao Cartório de Imóveis Competente, os Impetrantes foram informados de que, para tanto, seria necessário comprovar o prévio recolhimento do ITBI, com base no Decreto Municipal de São Paulo nº 55.196/2014. Irresignados com a exigência, ajuizaram o Mandado de Segurança em comento, alegando o descabimento da exigência do prévio recolhimento do ITBI para o registro de Instrumento Particular de Cessão de Direitos, referente a Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente.

Argumentaram, em síntese, que a exigência impugnada estaria violando os artigos 156, II da Constituição Federal, 1.227 do Código Civil e 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Ademais, invocaram também os precedentes já consolidados dos Tribunais Superiores a respeito do tema, no sentido de que não haveria a incidência

do ITBI sem a efetiva transferência da propriedade, a qual se dá por meio do registro imobiliário, e não por meio de Instrumento Particular de Cessão de Direitos.

O argumento principal sustentado na exordial do *mandamus* referia-se à não ocorrência do fato gerador do ITBI, na medida em que este só se consuma com efetiva transferência da propriedade, a qual se dá por meio do registro imobiliário junto ao Cartório de Imóveis Competente, e não por meio do registro imobiliário de Instrumento Particular de Cessão de Direitos, o qual transfere tão somente direitos obrigacionais sobre o imóvel.

Em exame preliminar, a MM. Juíza de Direito Dra. Maria Gabriella Pavlopoulos Spaoloni deferiu o pedido liminar formulado pelos Impetrantes, reconhecendo o seu direito líquido e certo de não recolher previamente o ITBI para o registro de Instrumento Particular de Cessão de Direitos, referente a Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente.

Em sequência, na sua contestação, o Município de São Paulo alegou que a referida exação tributária seria, na realidade, devida, na medida em que “*o ITBI alcança três espécies distintas de transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, quais sejam: (i) a transmissão de bens imóveis, por natureza ou acessão física; (ii) a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e (iii) a transmissão de direitos a aquisição de bens imóveis ou de direitos reais sobre imóveis*”.

O ponto central da argumentação do Município de São Paulo residia no fato de que a terceira hipótese de incidência do ITBI possuía natureza jurídica própria, ao passo que o objeto da tributação não era a transmissão de um direito real, qual seja, a propriedade ou o domínio útil do imóvel, mas sim a circulação de um direito obrigacional, a saber, o direito de futuramente adquirir o imóvel, inclusive por meio da cessão de direitos oriundos de Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra. Argumentou, ainda, que a cessão onerosa desse direito representava uma manifestação inequívoca de riqueza, um acréscimo patrimonial para o cedente que deveria ser tributado no momento de sua concretização.

Ao analisar o mérito do conflito, a 13ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central de São Paulo confirmou a medida liminar anteriormente concedida e julgou procedentes os pedidos dos Impetrantes, reconhecendo o seu direito líquido e certo de não recolherem previamente o ITBI para o registro de Instrumento Particular de

Cessão de Direitos, referente a Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente.

A fundamentação da sentença proferida pela MM. Juíza de Direito Dra. Maria Gabriella Pavlopoulos Spaolonzi ancorou-se no fato de que somente o registro imobiliário é capaz de efetivamente transferir a propriedade do imóvel, de modo que a simples cessão de direitos oriundos de Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra não constitui fato gerador do ITBI. Nas palavras da magistrada:

“A simples cessão de direitos, levada a efeito por escritura de venda e compra, sem o necessário registro, não constitui fato gerador do ITBI. Da leitura do artigo 1.245 do Código Civil, observa-se que somente o registro imobiliário é instrumento apto à transmissão da propriedade imóvel.”

O fato gerador do imposto sobre transmissão de bens imóveis intervivos é a efetiva transferência da titularidade do imóvel. Diante da regra matriz prevista no artigo 156, inciso II, da Lei Maior e dos limites trazidos nos artigos 35 e 110 do Código Tributário Nacional, o fato gerador daquele imposto é a transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso, (1) da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil, (2) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia e (3) cessão de direitos relativos àquelas transmissões.

Nesse passo, a teor do artigo 1.245 do Código Civil, a transferência da propriedade só se concretiza, juridicamente, mediante o registro do respectivo título no cartório. Conseqüentemente, antes do registro ainda não existe o fato gerador do ITBI, tampouco sua atinente obrigação, certo que nem promessa ou contrato de compra e venda, nem cessão de direito, ainda que quitados, irretiráveis e irrevogáveis, autorizam por si sós, a exação em apreço. No caso destes autos, o tributo só se fará exigível quando da lavratura da escritura em favor dos cessionários.”

No entendimento exarado, uma vez que o Código Civil elege o registro imobiliário como o requisito indispensável para a efetiva transferência da propriedade, o fato gerador do ITBI, um imposto que incide sobre essa transmissão, não poderia ser antecipado para uma fase meramente obrigacional, consubstanciada na mera cessão de direitos de Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra.

A sentença ainda citou expressamente diversos julgados do próprio Tribunal de Justiça de São Paulo (“TJSP”) que já consolidavam esse posicionamento, demonstrando que a questão não era novidade e que a orientação jurisprudencial conferia segurança jurídica à decisão. Vejamos abaixo algumas das decisões utilizadas como referência:

APELAÇÃO AÇÃO ORDINÁRIA ITBI Município de Ilhabela Pretendida incidência sobre cessão de direitos Impossibilidade Ausência de registro no Cartório de Registro de Imóveis Fato gerador do ITBI não configurado Sentença mantida RECURSO IMPROVIDO. (TJSP; Apelação Cível 1000478-02.2018.8.26.0247; Relator (a): Rodrigues de Aguiar; Órgão Julgador: 15a Câmara de Direito Público; Foro de Ilhabela - Vara Única; Data do Julgamento: 24/04/2019; Data de Registro: 24/04/2019)

APELAÇÃO CÍVEL e REEXAME NECESSÁRIO - Mandado de Segurança Município de São Paulo ITBI O registro do Compromisso de Compra e Venda e da Promessa de Cessão do Compromisso de Compra e Venda não se sujeita à incidência do ITBI Tributo cujo fato gerador só ocorre com a transferência efetiva da propriedade, mediante o registro no Cartório de Registro de Imóveis - Precedentes do STJ e desta 15a Câmara de Direito Público Sentença mantida Recursos não providos. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1000726-65.2018.8.26.0053; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15a Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3a Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/07/2018; Data de Registro: 23/07/2018)

AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL ITBI Exercício de 2015 Município de Taboão da Serra - Instrumento particular de cessão de direitos possessórios - Fato gerador do ITBI que se dá com a transmissão da propriedade, que, por sua vez, somente ocorre quando do Registro no Cartório Imobiliário - Impossibilidade da cobrança ITBI sobre contrato de cessão de direitos - Sentença que julgou o pedido procedente mantida - Recurso improvido. (TJSP; Apelação Cível 1005559-15.2015.8.26.0609; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 15a Câmara de Direito Público; Foro de Taboão da Serra - 2a Vara Cível; Data do Julgamento: 10/08/2017; Data de Registro: 15/08/2017)

Inconformado com a derrota em primeira instância, o Município de São Paulo interpôs Recurso de Apelação, pleiteando a reforma da sentença para denegar a segurança concedida aos Impetrantes. Em suas razões recursais, retomou a tese de que o caso concreto relatado nos autos se encaixaria na terceira hipótese de incidência do ITBI prevista na Constituição Federal, isto é, a cessão de direitos a aquisição de bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis.

Acertadamente, a 18ª Câmara de Direito Público do TJSP negou provimento ao Recurso de Apelação em questão, mantendo integralmente a sentença proferida em primeira instância. Em sede de fundamentação, os desembargadores destacaram que se limitariam a ratificar os fundamentos da sentença recorrida, por entender que esta se encontrava suficientemente motivada. *In verbis*, trechos do acórdão proferido:

“Assim, a exigência do ITBI ocorre com a transferência efetiva da propriedade, que se dá com o registro imobiliário, não se operando na cessão de direitos, como pretendido pelo Município.

(...)

Com efeito, é descabida a exigência tributária feita pelo Município, no que tange ao recolhimento do ITBI, vez que a obrigação tributária nasce com o

registro imobiliário; já que não se admite a incidência do tributo sobre bens que não tenham sido transmitidos.”

O raciocínio do Colegiado foi no sentido de que a orientação jurisprudencial sobre o tema era pacífica e consolidada não apenas no âmbito do TJSP, mas também no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”). O voto do relator citou expressamente o julgamento do REsp 771.781/SP, onde o STJ firmou o entendimento de que *"o fato gerador do ITBI é a transmissão efetiva da propriedade que, no caso da propriedade imobiliária, somente se dá com o registro"*. Vejamos:

“Processual Civil e Tributário. ITBI. Recurso Especial interposto pela alínea 'b' do art. 105, III, da CF/88, após a entrada em vigor da EC 45/2004. Art. 148 do CTN. Súmula 211/STJ. ITBI. Fato gerador. (...). 3. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com o registro da transferência da propriedade no cartório imobiliário, em conformidade com a lei civil. Precedentes. 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido”. (REsp 771.781/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2a T., j. em 12/06/2007, DJ 29/06/2007, p. 540).”

Completamente derrotado no âmbito estadual, o Município de São Paulo ingressou na via extraordinária por meio da interposição de Recurso Extraordinário. No mérito, sustentou que haveria violação ao art. 156, II, da Constituição Federal, haja vista que, supostamente, o TJSP teria negado vigência à terceira hipótese de incidência do ITBI, qual seja, a *“transmissão de direitos a aquisição de bens imóveis”*.

O então Presidente do TJSP, no exercício do seu juízo de admissibilidade, inadmitiu o Recurso Extraordinário. A sua decisão fundamentou-se no entendimento de que o acórdão recorrido não havia desrespeitado a legislação enfocada a ponto de permitir que a discussão dos autos alcançasse a instância superior. Ainda, citou como exemplo, o julgamento do RE 934.091/SP, no qual o STF afirmou, de forma categórica, que *"o fato gerador do ITBI é a transmissão efetiva da propriedade que, no caso da propriedade imobiliária, somente se dá com o registro"*. *In verbis*:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO – PROMESSA DE CESSÃO DE “DIREITO À AQUISIÇÃO DE PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO “INTERVIVOS” DE BENS IMÓVEIS (ITBI) – IMPOSSIBILIDADE – DECISÃO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA PREVALECENTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – CONSEQUENTE INVIABILIDADE DO RECURSO QUE A IMPUGNA – SUBSISTÊNCIA DOS FUNDAMENTOS QUE DÃO SUPORTE À DECISÃO RECORRIDA – SUCUMBÊNCIA RECURSAL – MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA – PRECEDENTE (PLENO) – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES ESTABELECIDOS NO ART. 85, §§ 2º E 3º, DO CPC –

AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. ARE 1.037.372 AgR/RJ, rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 24.06.19”

Dessa forma, entendeu que não existia violação direta e literal à Constituição Federal, mas tão somente mera divergência interpretativa sobre a aplicação de um entendimento já pacificado no STF, o que tornava o recurso interposto completamente inadmissível.

Diante da negativa de seguimento pelo Presidente do TJSP, o Município de São Paulo interpôs Agravo em Recurso Extraordinário diretamente ao STF, defendendo a existência de repercussão geral no teor da discussão e, no mérito, reforçando a alegação de que haveria ocorrido violação ao art. 156, II, da Constituição Federal, especificamente no que diz respeito à previsão da terceira hipótese de incidência do ITBI.

O STF, em sede de análise preliminar, reconheceu o preenchimento dos requisitos de admissibilidade do Recurso Extraordinário, inclusive no que diz respeito à existência repercussão geral, entendendo que a matéria constitucional estava devidamente prequestionada e que a solução da controvérsia dispensaria a interpretação de legislação ordinária ou reanálise de conjunto fático-probatório. Assim, conheceu do Agravo em Recurso Extraordinário.

Foi nesse exato momento que o caso transcendeu os interesses das partes originais e ascendeu à condição de caso paradigmático, sendo submetido ao rito da Repercussão Geral e dando origem ao Tema 1.124 do STF, no qual se fixou a seguinte tese jurídica:

“a possibilidade de incidência do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) em cessão de direitos de compra e venda, mesmo sem a transferência de propriedade pelo registro imobiliário”

Delimitado o percurso processual do Tema 1.124 do STF, desde a impetração do Mandado de Segurança originário até a sua afetação sob o rito da repercussão geral, tem-se o pano de fundo do que será abordado, de modo sistemático, no próximo tópico: os fundamentos que orientaram, até o momento, o posicionamento atual da Suprema Corte a respeito da matéria em discussão.

É crucial destacar que, embora a não reafirmação da jurisprudência tenha aberto caminho para um exame mais aprofundado da questão jurídica em debate, conforme se verá mais adiante, este movimento processual não tem o condão de invalidar o entendimento já pacificado pelo STF no sentido de que "*o fato gerador do*

ITBI é a transmissão efetiva da propriedade que, no caso da propriedade imobiliária, somente se dá com o registro". Muito pelo contrário. Em nenhum momento o STF deu a entender, em sua decisão, que estaria modificando, invalidando ou desqualificando o entendimento formado por uma construção jurisprudencial decenal. Senão, vejamos.

3.2 FUNDAMENTOS DO ENTENDIMENTO FIXADO NO TEMA 1.124 DO STF

Delimitada a questão controvertida nos autos e fixada a tese jurídica, o STF passou à análise do mérito da demanda. De início, destacou que o acórdão que negou provimento ao Recurso de Apelação interposto pelo Município de São Paulo estava em completa sintonia com o entendimento pacífico da Suprema Corte, no sentido de que *“o fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, que se dá mediante o competente registro”*. Seguindo essa orientação, colacionou, dentre muitos outros, alguns julgados nesse sentido:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO – PROMESSA DE CESSÃO DE DIREITO À AQUISIÇÃO DE PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO 'INTERVIVOS' DE BENS IMÓVEIS (ITBI) – IMPOSSIBILIDADE – DECISÃO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA PREVALECENTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – CONSEQUENTE INVIABILIDADE DO RECURSO QUE A IMPUGNA – SUBSISTÊNCIA DOS FUNDAMENTOS QUE DÃO SUPORTE À DECISÃO RECORRIDA – SUCUMBÊNCIA RECURSAL – MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA – PRECEDENTE (PLENO) – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES ESTABELECIDOS NO ART. 85, §§ 2º E 3º, DO CPC – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.” (ARE 1.037.372-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 24/6/2019)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel. Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE 805.859-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 9/3/2015)

“Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. ITBI. Fato gerador. Transferência efetiva da propriedade

mediante registro em cartório. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE 825.019-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 18/3/2016)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A cobrança de ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel. 2. A jurisprudência do STF considera ilegítima a exigência do ITBI em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem, de modo que a exação baseada em promessa de compra e venda revela-se indevida. 3. Agravo regimental provido.” (ARE 759.964-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 29/9/2015)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ITBI. ALEGADA ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR. CELEBRAÇÃO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DESTES TRIBUNAL. PRECEDENTES. REITERADA REJEIÇÃO DOS ARGUMENTOS EXPENDIDOS PELA PARTE NAS SEDES RECURSAIS ANTERIORES. MANIFESTO INTUITO PROTTELATÓRIO. MULTA DO ARTIGO 557, § 2º, DO CPC/1973. APLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.” (ARE 821.162-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 21/6/2016)

“DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE. REGISTRO EM CARTÓRIO. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA.” (ARE 839.630-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 17/12/2014)

“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.” (Al 764.432-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 25/11/2013)

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ITBI. FATO GERADOR: REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO ALINHADO COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade no cartório de registro de imóveis. Precedentes. 2. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015.” (ARE 934.091-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 5/12/2016)

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO

GERAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ÔNUS DO RECORRENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. 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.” (ARE 798.004-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, DJe de 7/5/2014)

“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.” (ARE 798.241-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 14/4/2014)

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PREQUESTIONAMENTO - CONFIGURAÇÃO - RAZÃO DE SER. (...) RECURSO EXTRAORDINÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTERVIVOS DE BENS IMÓVEIS - FATO GERADOR - CESSÃO DE DIREITOS. A cobrança do Imposto de Transmissão Intervivos de Bens Imóveis está vinculada à existência de registro do instrumento no cartório competente.” (AI 646.443-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe de 24/4/2009)

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. A OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONTRATO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. NÃO-INCIDÊNCIA DO ITBI. 1. Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. 2. A celebração de contrato de compromisso de compra e venda não gera obrigação ao pagamento do ITBI. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AI 603.309-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ de 23/02/2007)

Expostas as inúmeras decisões supramencionadas, o STF, por unanimidade, entendeu que ante a necessidade de se atribuir racionalidade ao sistema de precedentes qualificados, assegurar o relevante papel deste Supremo Tribunal como Corte Constitucional, garantir segurança jurídica aos jurisdicionados e prevenir tanto o recebimento de novos recursos extraordinários como a proliferação desnecessária de múltiplas decisões sobre idêntica controvérsia, seria necessário reafirmar a jurisprudência dominante da Corte, mediante a submissão da tese fixada à sistemática da repercussão geral, com o conseqüente conhecimento do Agravo em Recurso Extraordinário interposto.

Ocorre que o conhecimento do referido Agravo em Recurso Extraordinário, mediante a submissão da tese fixada à sistemática da repercussão geral, com a reafirmação da jurisprudência dominante da Corte, não foi suficiente para satisfazer a pretensão jurídica do Município de São Paulo. Inconformado com a manutenção do entendimento de que o fato gerador do ITBI está intrinsecamente vinculado ao registro imobiliário, o Município de São Paulo interpôs Embargos de Declaração, conforme

será demonstrado no próximo tópico, pleiteando especificamente o reconhecimento da repercussão geral *sem* a reafirmação de jurisprudência, a qual, conforme pretendia o Município, foi equivocadamente reconhecida.

3.3 DISCUSSÕES RECENTES SOBRE O TEMA 1.124 DO STF

A irresignação do Município de São Paulo, conforme detalhado no tópico anterior, baseou-se na suposta existência de omissão e contradição no acórdão, razão pela qual pleiteou especificamente o reconhecimento da repercussão geral *sem* a reafirmação de jurisprudência. Em sua argumentação, sustentou que o STF não possuía jurisprudência consolidada sobre a incidência do ITBI por ocasião da cessão de direitos oriundos de Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra para ser reafirmada, destacando ainda que entende que, nessa hipótese de incidência, a existência de registro imobiliário do título é irrelevante para a configuração do fato gerador.

Ademais, argumentou que, ao se reafirmar a jurisprudência da Corte Suprema, foram trazidos à baila julgados acerca da não incidência do ITBI na hipótese da celebração do compromisso de compra e venda e da necessidade de registro imobiliário para cobrança do imposto, sem levar em conta que cessão de direitos à aquisição de imóveis não é um direito real, mas sim direito obrigacional.

O STF, por maioria, negou provimento aos referidos Embargos de Declaração. O Relator Ministro Fux, em seu voto, destacou que não havia vício a ser sanado no acórdão embargado. Isso pois, ao contrário do quanto alegado pelo Município de São Paulo, foi demonstrado, no acórdão que negou provimento ao Recurso de Apelação interposto, a jurisprudência sedimentada do STF no sentido de que o fato gerador do ITBI somente se aperfeiçoa com a efetiva transferência do bem imóvel, a qual se dá somente mediante o registro imobiliário.

Ressaltou, ainda, que Embargos de Declaração somente são cabíveis quando houver obscuridade, contradição, omissão ou erro material a ser sanado, consoante dispõe o artigo 1.022 do Código de Processo Civil. No caso concreto, não se constatou nenhuma das hipóteses ensejadoras dos Embargos de Declaração, vez que houve a apreciação de todas as questões suscitadas no Recurso Extraordinário nos exatos termos da jurisprudência pacificada pela Corte Superior.

Já o Ministro Dias Toffoli, abrindo divergência com relação ao quanto decidido pelo Relator Ministro Fux, consignou que, muito embora tenha o acompanhado no julgado embargado, inclusive no que diz respeito à reafirmação da jurisprudência, analisando melhor a presente controvérsia, julgou ser o caso de divergir de Sua Excelência. Assim, reconheceu apenas a existência de matéria constitucional e de repercussão geral, na medida em que não há jurisprudência firmada na Corte sobre a específica hipótese da parte final do inciso II do art. 156 da Constituição Federal, isto é, sobre a hipótese de incidência relativa à cessão de direitos à sua aquisição.

Destacou que, nos precedentes indicados como formadores da jurisprudência a ser reafirmada, foram replicados julgados nos quais se firmou a inconstitucionalidade da cobrança do ITBI sobre Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra ou Instrumento Particular de Promessa de Cessão de Direitos. No presente caso, contudo, como bem insiste o Município de São Paulo, não se discute a cobrança do ITBI sobre Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra ou Instrumento Particular de Promessa de Cessão de Direitos, mas sim sobre a cessão dos direitos relativos a esses compromissos.

Ademais, considerou que a tese fixada no Tema 1.124 do STF não abrange exatamente a hipótese discutida nos autos, que versa sobre a cessão de direitos relativos ao Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra. Ao final, concluiu que não há precedente firmado em sede de repercussão geral para o caso dos autos, o que evidencia a necessidade de o Tribunal Pleno se debruçar, com profundidade, a respeito do exato alcance das diversas situações a que se refere o mencionado dispositivo, mormente quanto à relevante discussão a respeito da cobrança do ITBI sobre a cessão de direitos relativos a Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra. Por estas razões, o Ministro Dias Toffoli votou pelo acolhimento dos Embargos de Declaração, para fins de reconhecer a existência de matéria constitucional e de repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar a jurisprudência.

Na sequência, em sede de voto vogal, o Ministro Nunes Marques destacou que, em que pese as eventuais distinções passíveis de serem traçadas ante as particularidades de cada caso concreto, conforme bem destacado pelo Ministro Dias Toffoli, cumpre atentar que a tese de repercussão geral fixada neste julgamento, de condicionar a incidência do ITBI ao efetivo registro, bem equaciona a questão posta e

reflete a jurisprudência sedimentada da Corte quanto ao tema, razão pela qual acompanhou o voto do Relator quanto à rejeição dos Embargos de Declaração.

Ato contínuo, o Município de São Paulo opôs, mais uma vez, Embargos de Declaração em face do acórdão do Plenário do STF que desproveu os Embargos de Declaração anteriormente opostos contra o acórdão que reconheceu a repercussão geral e reafirmou a jurisprudência dominante da Corte, com relação ao julgamento do mérito do Tema 1.124. Insistiu, basicamente, nos mesmos argumentos já suscitados em sua irresignação anterior, afirmando que não existiria jurisprudência dominante do STF sobre a questão constitucional em análise, bem como que, para fins de incidência do ITBI sobre a cessão de direitos à aquisição de imóveis, é absolutamente irrelevante, à luz do art. 156, II, da Constituição Federal, que se leve o respectivo título a registro imobiliário.

Em seu voto, o Ministro Luiz Fux entendeu novamente que a irresignação não merecia prosperar, vez que não estava configurada nenhuma hipótese autorizadora da oposição de Embargos à Declaração. Ao contrário do que afirmou o Município de São Paulo, o Ministro Presidente entendeu que o Plenário assentou, no julgamento dos primeiros Embargos de Declaração, que as questões jurídicas levantadas pelas partes foram adequadamente decididas com a aplicação da jurisprudência dominante do STF, legitimando-se, portanto, o reconhecimento da repercussão geral e, desde logo, a resolução de mérito da questão constitucional por meio da reafirmação de jurisprudência.

Demonstrou-se, ademais, que a tese firmada por esta Corte espelhava entendimento consolidado no sentido de que o fato gerador do ITBI somente se aperfeiçoa com a efetiva transferência do bem imóvel, que se dá mediante registro imobiliário. Na ocasião, foram citados inúmeros julgados de ambas as Turmas e, ainda, diversas decisões proferidas pelos Ministros desta Suprema Corte aplicando a referida tese em recursos semelhantes, ante a consolidação da jurisprudência. Por estas razões, ao final de seu voto, o Ministro Luiz Fux desproveu os Embargos de Declaração opostos.

Já o Ministro Dias Toffoli, novamente, divergiu do Ministro Relator. Destacou que reconhecia a existência de matéria constitucional e de repercussão geral, mas entendia não haver jurisprudência firmada na Corte sobre a específica hipótese da parte final do inciso II do art. 156 da Constituição Federal, isto é, sobre a hipótese

relativa à cessão de direitos à sua aquisição. Como anteriormente destacado, o Ministro entendeu que, no presente caso, não se discute a cobrança do ITBI sobre Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra ou Instrumento Particular de Promessa de Cessão de Direitos, mas sim sobre a cessão dos direitos relativos a esses compromissos, sendo a referida distinção deveras importante para solucionar o mérito do Tema 1.124.

Acrescentou ao seu voto, ainda, que apesar de o Tribunal Pleno ter fixado a tese de que “*o fato gerador do ITBI somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro*”, o tributo em análise não tem por fato gerador apenas a transferência da propriedade imobiliária, possuindo também outras hipóteses, como a da cessão de direitos à sua aquisição. Nessa toada, acolheu os novos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, reiterando a necessidade de se reconhecer a existência de matéria constitucional e de sua repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar a jurisprudência.

Em sequência, o Ministro Nunes Marques, em sede de voto vogal, acompanhou o Ministro Dias Toffoli e também divergiu do Ministro Presidente. Entendeu que o debate travado no Tema 1.124 do STF não poderia se resumir a uma simples reafirmação de jurisprudência. Embora o Tribunal tenha sedimentado ótica segundo a qual o fato gerador do ITBI somente se aperfeiçoa com a efetiva transferência do bem imóvel, que se dá mediante o registro imobiliário, interessa ao Tribunal Pleno, no rito da repercussão geral, avaliar, com profundidade, o exato alcance das diversas situações a que se refere o art. 156 da Constituição Federal.

Ainda que, no mérito, ao debruçar-se, expressa e detalhadamente, sobre a hipótese de incidência que consta do art. 156, II, parte final, esta Corte confirme a necessidade de registro imobiliário em cartório competente para que se perfectibilize o fato gerador do ITBI, é recomendável, no interesse social e no da segurança jurídica, que essa questão seja devidamente apreciada. Por esta razão, acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Dias Toffoli, acolhendo os Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, para fins de ratificar o reconhecimento da repercussão geral, afastando, no entanto, a reafirmação de jurisprudência, com vistas à distribuição do tema e sua oportuna análise do mérito.

Sendo assim, o Tribunal, por maioria, acolheu os Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, reconhecendo a existência de matéria constitucional e de sua repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar jurisprudência.

Diante desse cenário, é crucial destacar que a não reafirmação da jurisprudência pelo Plenário do STF não possui o condão de invalidar o entendimento já pacificado da Corte no sentido de que "*o fato gerador do ITBI é a transmissão efetiva da propriedade que, no caso da propriedade imobiliária, somente se dá com o registro*". A não reafirmação da jurisprudência pelo Plenário do STF não decorreu de qualquer mudança na compreensão da Corte sobre a tese consolidada, mas tão somente do reconhecimento de que a questão abordada no Tema 1.124 era deveras específica e merecia melhor análise de mérito em julgamento futuro.

Contudo, ao acolher os Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo e “revogar” a reafirmação da jurisprudência, o STF criou um cenário de instabilidade e insegurança jurídica nos Tribunais Estaduais do país. No Tribunal de Justiça de São Paulo, em especial, a pendência de um julgamento definitivo do STF a respeito do mérito do Tema 1.124 passou a fomentar uma perigosa divergência jurisprudencial entre as suas próprias Câmaras de Direito Público ao analisarem casos concretos análogos, conforme se passará a demonstrar no próximo capítulo.

Diante deste contexto, impõe-se concluir que, até que o Supremo Tribunal Federal se pronuncie de forma definitiva sobre o mérito do Tema 1.124, o entendimento que deve prevalecer e ser replicado pelas jurisdições estaduais é aquele já anteriormente consolidado pela Corte, no sentido de que o fato gerador do ITBI permanece vinculado ao registro imobiliário. Qualquer distanciamento desta diretriz, antes da superação definitiva do precedente, configurará violação não apenas à segurança jurídica, mas também à própria autoridade dos julgados do STF.

4 POSICIONAMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO (“TJSP”) A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS

4.1 APLICAÇÃO DO TEMA 1.124 DO STF PELO TJSP

Analisada a trajetória processual e compreendida a atual situação do Tema 1.124 perante o STF, o qual está pendente de julgamento, impõe-se, agora, aprofundar o presente estudo com relação à aplicação prática desta controvérsia no

âmbito do Poder Judiciário Estadual, mais especificamente no que diz respeito ao Tribunal de Justiça de São Paulo. A compreensão do posicionamento Tribunal Paulista a respeito do tema será fundamental para aferir o impacto concreto da instabilidade da não reafirmação do entendimento pelo STF, quando do acolhimento dos últimos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, demonstrando, de forma clara, a insegurança jurídica que se alastrou entre os contribuintes em razão disso.

Neste primeiro momento, analisaremos a aplicação do Tema 1.124 do STF pelo TJSP, percorrendo a sua jurisprudência desde um cenário de pacífica uniformidade, antes mesmo da afetação do tema, até o cenário atual, que está evidentemente marcado pela instabilidade e pela insegurança jurídica.

De início, cumpre destacar que, muito antes da afetação do Tema 1.124 do STF à repercussão geral, o TJSP, por meio de suas Câmaras especializadas em Direito Público, notadamente a 14^a, a 15^a e a 18^a Câmaras, já havia consolidado um entendimento majoritário e cristalino sobre a matéria. O posicionamento até então dominante era no sentido da não caracterização do fato gerador do ITBI quando da assinatura de Instrumento Particular de Cessão de Direitos decorrentes de Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra de bem imóvel, sem o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis.

Fundamentava-se este entendimento na estrita observância dos arts. 1.225 e 1.245 do Código Civil, dos quais se extrai que o registro imobiliário é o ato jurídico perfeito e indissociável da efetiva transferência da propriedade, evento este que, por sua vez, constitui o núcleo do fato gerador do referido imposto. A jurisprudência do TJSP, nesse período, mostrava-se absolutamente alinhada com a orientação já pacificada pelos Tribunais Superiores, como se depreende da ementa dos seguintes julgados:

Julgados da 14^a Câmara de Direito Público:

APELAÇÃO – Ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária c/c anulatória de débito – ITBI – Cessão de direitos possessórios – Inocorrência do fato gerador, que somente tem lugar com o Registro de transmissão do bem imóvel – Impossibilidade da cobrança - Sentença mantida - Recurso não provido.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1001458-98.2015.8.26.0587; Relator (a): Cláudio Marques; Órgão Julgador: 14^a Câmara de Direito Público; Foro de São Sebastião - 1^a Vara Cível; Data do Julgamento: 24/11/2016; Data de Registro: 28/11/2016)

APELAÇÃO – Mandado de Segurança – ITBI – Cessão de direitos possessórios – Inocorrência do fato gerador, que somente ocorre com o Registro de transmissão do bem imóvel – Impossibilidade da cobrança - Sentença mantida - Recurso não provido.

(TJSP; Apelação Cível 1000689-09.2016.8.26.0247; Relator (a): Cláudio Marques; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Ilhabela - 1ª Vara; Data do Julgamento: 10/05/2018; Data de Registro: 23/05/2018)

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ITBI – Cessão de direitos – Ato jurídico não tipificado - Fato gerador que se dá com o registro imobiliário – CTN, art. 35 - CC, arts. 1.227 e 1.245 – Precedentes do STJ e do STF – Sentença mantida – Art. 252 do RITJSP – Recursos desprovidos.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1000964-21.2017.8.26.0247; Relator (a): Octavio Machado de Barros; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Ilhabela - 1ª Vara; Data do Julgamento: 10/12/2018; Data de Registro: 10/12/2018)

Julgados da 15ª Câmara de Direito Público:

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO DECLARATÓRIA – ITBI – SÃO SEBASTIÃO – Impossibilidade de lançamento de tributo com base em cessão de direitos possessórios - Ausência de fato gerador - No caso do ITBI, o fato gerador só ocorre com a transferência da propriedade, o que só ocorre com o registro no Cartório de Registro de Imóveis – Precedentes do STJ e da C. 15ª Câmara de Direito Público – Sentença mantida – Recurso desprovido.

(TJSP; Apelação Cível 1003458-08.2014.8.26.0587; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de São Sebastião - 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 05/04/2016; Data de Registro: 14/04/2016)

AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL – ITBI – Exercício de 2015 – Município de Taboão da Serra - Instrumento particular de cessão de direitos possessórios - Fato gerador do ITBI que se dá com a transmissão da propriedade, que, por sua vez, somente ocorre quando do Registro no Cartório Imobiliário - Impossibilidade da cobrança ITBI sobre contrato de cessão de direitos - Sentença que julgou o pedido procedente mantida - Recurso improvido.

(TJSP; Apelação Cível 1005559-15.2015.8.26.0609; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Taboão da Serra - 2ª Vara Cível; Data do Julgamento: 10/08/2017; Data de Registro: 15/08/2017)

APELAÇÃO em Mandado de Segurança – ITBI de 2016 – Município de São Paulo – Instrumento particular de compromisso de compra e venda, seguido de cessão de direitos pelos promissários – Escritura pública de aquisição do imóvel posterior a tais atos – Registro imobiliário do ato de transmissão - Exigência de comprovação do recolhimento de ITBI – Cabimento, na forma dos arts. 11 e 12 da Lei 11.154/91, já que a adquirente pretende registrar o ato de transmissão no respectivo Registro Imobiliário – Ausência de violação a direito líquido e certo – Segurança denegada - RECURSO PROVIDO.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1029442-73.2016.8.26.0053; Relator (a): Rodrigues de Aguiar; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 15/05/2017; Data de Registro: 15/05/2017)

Julgados da 18ª Câmara de Direito Público:

Apelação em Mandado de Segurança e reexame necessário. ITBI. Fato gerador. Sentença que concedeu a ordem. Pretensão à reforma. Descabimento. Não caracterização do fato gerador do ITBI quando se tem apenas Instrumento Particular de Cessão de Direitos decorrentes de Compromisso de Venda e Compra de Bem Imóvel, sem registro no Cartório Imobiliário. Artigos 1.225 e 1.245 do Código Civil. O registro imobiliário é o fato gerador do ITBI. Precedentes dos C. STF e STJ. Sentença mantida. Recurso não provido. Nada a prover em sede de reexame necessário.

(TJSP; Apelação Cível 1052256-50.2014.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/08/2015; Data de Registro: 01/09/2015)

Apelação em Mandado de Segurança e reexame necessário. ITBI. Fato gerador. Sentença que concedeu a ordem. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Não caracterização do fato gerador do ITBI quando se tem apenas Instrumento Particular de Cessão de Direitos decorrentes de Compromisso de Venda e Compra de Bem Imóvel, sem registro no Cartório Imobiliário. Artigos 1.225 e 1.245 do Código Civil. O registro imobiliário é o fato gerador do ITBI. Precedentes dos C. STF e STJ. Sentença mantida. Recurso voluntário e reexame obrigatório não providos.

(TJSP; Apelação Cível 1022921-49.2015.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 14ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 28/01/2016; Data de Registro: 30/01/2016)

Mandado de Segurança. ITBI. Cessão de direitos. Alegação de ausência de fato gerador. Sentença que concedeu a segurança pleiteada nos autos do Mandado de Segurança, para determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir o pagamento de ITBI, por se tratar de cessão de direitos. Pretensão à reforma. Não caracterização do fato gerador do ITBI quando se tem apenas instrumento particular de cessão de direitos e obrigações em contrato de alienação fiduciária de bem imóvel. Artigos 1.225 e 1.245 do Código Civil. O registro imobiliário do título translativo da propriedade é o fato gerador do ITBI. Precedentes dos C. STF e STJ. Sentença mantida. Recurso voluntário e reexame obrigatório não providos.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1028312-77.2018.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/02/2019; Data de Registro: 25/02/2019)

Adiante, com a afetação do Tema 1.124 pelo STF e, em um primeiro momento, a reafirmação da jurisprudência já pacificada na Corte Superior pelo Plenário, as Câmaras do TJSP mantiveram e até reforçaram o seu posicionamento a respeito do tema. Os acórdãos proferidos pelas Câmaras, além de destacarem que "*o fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro*", passaram a mencionar expressamente que tese havia sido reafirmada no Tema 1.124 do STF, quando do reconhecimento de sua repercussão geral.

Neste período, o posicionamento do TJSP manteve-se coeso e previsível, aplicando pacificamente a tese da Suprema Corte aos imbrólios judiciais e garantindo a estabilidade e a segurança jurídica dos contribuintes que buscavam a resolução judicial de situações em que foram indevidamente compelidos ao recolhimento do ITBI por ocasião da cessão de direitos, conforme demonstram os seguintes julgados:

Julgados da 14ª Câmara de Direito Público:

APELAÇÃO/ REEXAME NECESSÁRIO – Município de São Paulo - Mandado de Segurança – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) – Fato gerador do ITBI se dá com o efetivo registro no respectivo cartório – Cessão de direitos registrada não tem o condão de ser hipótese de incidência de imposto – Tema 1.124 do Supremo Tribunal Federal (ARE 1294969): "O fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro" - Precedentes deste Tribunal, do STJ e do STF – Sentença mantida – RECURSO DESPROVIDO.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1010510-61.2021.8.26.0053; Relator (a): Mônica Serrano; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/08/2021; Data de Registro: 11/08/2021)

APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA – MANDADO DE SEGURANÇA - ITBI - Cessão de direitos - Insurgência em face da sentença que concedeu a segurança – Descabimento - O ITBI é exigível no momento do registro da venda e compra – Mera cessão de direitos não caracteriza fato gerador – Sentença que concedeu a segurança mantida porque consentânea com o entendimento firmado pelo julgamento do Tema 1.124 pelo STF, que fixou a tese, segundo a qual "o fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro" - Remessa necessária não conhecida e recurso da Fazenda improvido.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1024201-40.2024.8.26.0053; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/04/2025; Data de Registro: 04/04/2025)

Julgados da 15ª Câmara de Direito Público:

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - Mandado de segurança - ITBI - Lançamento do tributo com base em instrumento particular de promessa de cessão de direitos de imóveis - O fato gerador do ITBI só ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil e com o registro no Cartório de Registro de Imóveis - Ausência do fato gerador do tributo - Impossibilidade de cobrança - Entendimento do C. STF em sede de repercussão geral (Tema nº 1.124) - Sentença mantida - Recursos improvidos.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1008177-05.2022.8.26.0053; Relator (a): Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 10/06/2022; Data de Registro: 10/06/2022)

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Execução fiscal – ITBI – Município de São Paulo – ITBI sobre integralização de Capital Social mediante cessão de direitos sobre imóvel – Decisão de rejeição da exceção de pré-executividade – A incidência do ITBI só se torna devida caso seja verificada a preponderância da atividade imobiliária da pessoa jurídica nos três anos seguintes à aquisição do imóvel – Não ocorrência de decadência ou prescrição do crédito - Entendimento do artigo 37 do CTN – Tributo cujo fato gerador só ocorre com a transferência efetiva da propriedade mediante o registro no Cartório de Registro de Imóveis – Fato gerador não caracterizado – Reconhecimento da nulidade do lançamento – Tese reafirmada pelo STF no julgamento do ARE 1.294.969, com repercussão geral (Tema 1.124) – Precedentes – Decisão reformada para acolher a exceção de pré-executividade com conseqüente extinção da execução fiscal – Recurso provido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2068551-95.2023.8.26.0000; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Municipais - Vara das Execuções Fiscais Municipais; Data do Julgamento: 26/05/2023; Data de Registro: 29/05/2023)

Julgados da 18ª Câmara de Direito Público:

APELAÇÃO – Juízo de retratação – Ação declaratória de inexigibilidade de débito – ITBI – Cessão de direitos possessórios – Fato gerador – Obrigação tributária que nasce com o registro do título translativo da propriedade no cartório de imóveis – Inteligência do art. 35, do CTN e 1.245, do CC – Tese reafirmada pelo STF - Tema 1.124 (ARE 1.294.969), com repercussão geral – "O fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro" – Juízo de retratação exercido – RECURSO PROVIDO.

(TJSP; Apelação Cível 1000860-71.2020.8.26.0587; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de São Sebastião - 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 17/08/2021; Data de Registro: 17/08/2021)

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA – Município de São Paulo – Mandado de Segurança – Cessão de direitos – ITBI – Fato gerador – Obrigação tributária que nasce com o registro do título translativo da propriedade no cartório de imóveis – Inteligência do art. 35, do CTN e 1.245, do CC – Tese reafirmada pelo STF-Tema 1.124 (ARE 1.294.969), com repercussão geral – "O fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro" – Sentença mantida – RECURSOS DESPROVIDOS.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1015082-55.2024.8.26.0053; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 10/09/2024; Data de Registro: 11/09/2024)

Diante do exposto, verifica-se que, em um primeiro momento, o TJSP aplicava o Tema 1.124 de forma uniforme e alinhada à jurisprudência consolidada do STF, antes mesmo da afetação do tema pela repercussão geral. Esse entendimento era claro no sentido de que a obrigação tributária do ITBI nascia com o registro do título

translativo no Cartório de Imóveis, ao passo que a mera cessão de direitos, por si só, não configurava hipótese de incidência. Contudo, este cenário de harmonia e previsibilidade foi drasticamente alterado quando do acolhimento dos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, que resultou no reconhecimento da repercussão geral do Tema 1.124 por parte do STF sem, contudo, a reafirmação da jurisprudência da Corte.

A partir desse momento, o que antes era um entendimento pacífico e consolidado há anos, não apenas no âmbito dos Tribunais Superiores, mas principalmente no âmbito do TJSP, tornou-se uma perigosa divergência jurisprudencial entre as suas Câmaras de Direito Público, notadamente entre a 14^a, a 15^a e a 18^a Câmaras.

Atualmente, quando os casos que envolvem a tese abordada no presente trabalho são submetidos à segunda instância, os contribuintes se veem reféns de uma verdadeira loteria processual, na medida em que precisam ter a sorte de ver o seu processo distribuído a uma Câmara com posicionamento favorável ao particular. Enquanto a 14^a e a 15^a Câmaras têm mantido a tradição do Tribunal em afastar a incidência do ITBI na cessão de direitos, a 18^a Câmara passou a adotar um posicionamento diametralmente oposto e, sob a ótica da dogmática jurídica aqui defendida, completamente equivocado, passando a decidir sistematicamente em favor do Fisco. Esta lamentável divergência, que corrói a estabilidade das decisões judiciais, a segurança jurídica e a isonomia entre os contribuintes, será minuciosamente esmiuçada no tópico subsequente.

4.2 DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ENTRE AS CÂMARAS DO TJSP

Conforme demonstrado no tópico anterior, o acolhimento dos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, que resultou no reconhecimento da repercussão geral do Tema 1.124 por parte do STF sem, contudo, a reafirmação da jurisprudência da Corte, não apenas manteve o mérito da matéria em suspense, mas também atuou como um verdadeiro divisor de águas na jurisprudência do TJSP. O cenário de relativa estabilidade e previsibilidade que vigorava até então deu lugar a um ambiente de profunda instabilidade e insegurança jurídica para os contribuintes.

Na prática atual, quando um caso envolvendo a incidência do ITBI sobre a cessão de direitos é submetido à segunda instância, o desfecho da lide transforma-se em uma verdadeira loteria processual. O contribuinte se vê obrigado a torcer para que os seus autos sejam distribuídos à 14ª ou à 15ª Câmaras de Direito Público, que, coerentemente com a tradição do Tribunal e o entendimento dos Tribunais Superiores, mantêm posicionamento favorável ao particular, afastando a exigência do tributo por ocasião da mera cessão de direitos. Em sentido diametralmente oposto, a 18ª Câmara, em descompasso com as demais Câmaras do próprio TJSP e inclusive com a orientação até então consolidada pelo STF, passou a adotar entendimento visceralmente favorável ao Fisco, defendendo a incidência do ITBI por ocasião da mera cessão de direitos.

Para aferir com clareza o atual estado de cisão no interior do TJSP, impõe-se analisar, em primeiro lugar, o entendimento da 14ª Câmara de Direito Público em situações idênticas à tratada na presente demanda, no qual se transcreve o posicionamento de que a mera cessão de direitos permanece não caracterizando o fato gerador do ITBI:

APELAÇÃO– AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL- ITBI - Integralização do Capital Social – Sentença que julgou o pedido procedente- Insurgência do Município – Descabimento - O ITBI é exigível no momento do registro da venda e compra – Mera cessão de direitos não caracteriza fato gerador – Sentença que concedeu a segurança mantida, porque consentânea com o entendimento firmado pelo julgamento do Tema 1.124 pelo STF, que fixou a tese, segundo a qual "o fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro" - Recurso improvido.

(TJSP; Apelação Cível 1038841-93.2023.8.26.0405; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Osasco - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 06/10/2025; Data de Registro: 06/10/2025)

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. CESSÃO DE DIREITOS POSSESSÓRIOS. RECURSO PROVIDO. I. Caso em Exame. Apelação interposta contra sentença que denegou a segurança em mandado de segurança impetrado para afastar a exigência de ITBI incidente sobre cessão de direitos possessórios decorrente de compromisso de compra e venda de imóvel, sob o fundamento de que a transmissão se daria com a assinatura do contrato, independentemente do registro. II. Questão em Discussão. 2. A controvérsia reside em determinar se a cessão de direitos possessórios sobre imóvel, sem registro no Cartório de Registro de Imóveis, caracteriza fato gerador do ITBI, autorizando sua exigência pelo Município. III. Razões de Decidir. 3. O art. 156, II, da CF e o art. 35 do CTN fixam que o ITBI somente incide sobre a transmissão da propriedade ou de direitos reais sobre imóveis, o que se consuma com o registro imobiliário, conforme previsto nos arts. 1.227 e 1.245 do Código Civil. 4. A cessão de

direitos possessórios não configura fato gerador do ITBI, por não implicar transmissão de direito real, entendimento reafirmado pelo STF no Tema 1.124 (ARE 1.294.969). 5. A exigência do tributo em momento anterior ao registro ofende a regra matriz de incidência e enseja o reconhecimento do direito líquido e certo da impetrante à não tributação. 6. Sentença reformada para conceder a segurança e confirmar a liminar. IV. Dispositivo. 7. Recurso provido.

(TJSP; Apelação Cível 1083337-02.2023.8.26.0053; Relator (a): Adriana Carvalho; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/08/2025; Data de Registro: 01/09/2025)

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. ITBI. Insurgência em face da sentença que concedeu a segurança. Descabimento. Cessionária que ostenta legitimidade ativa, pois é cobrada indevida, no ato de registro da cessão de direitos. Fato gerador do ITBI que ocorre apenas com o registro imobiliário da transmissão de propriedade, conforme jurisprudência do STJ e STF, sendo indevida a cobrança do imposto antes desse momento. Sentença mantida por seus próprios fundamentos. Recursos improvidos.

(TJSP; Apelação Cível 1036699-08.2023.8.26.0053; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/04/2025; Data de Registro: 08/04/2025)

APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA – MANDADO DE SEGURANÇA - ITBI - Cessão de direitos - Insurgência em face da sentença que concedeu a segurança – Descabimento - O ITBI é exigível no momento do registro da venda e compra – Mera cessão de direitos não caracteriza fato gerador – Sentença que concedeu a segurança mantida porque consentânea com o entendimento firmado pelo julgamento do Tema 1.124 pelo STF, que fixou a tese, segundo a qual "o fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro" - Remessa necessária não conhecida e recurso da Fazenda improvido.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1024201-40.2024.8.26.0053; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/04/2025; Data de Registro: 04/04/2025)

Alinhado ao posicionamento da 14ª Câmara de Direito Público, temos o entendimento da 15ª Câmara de Direito Público, que também proferiu decisões entendendo pela não incidência do ITBI por ocasião da mera cessão de direitos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. ITBI. RECURSO NÃO PROVIDO. I. Caso em Exame Discussão acerca da incidência do ITBI sobre escritura pública de cessão de direitos possessórios sobre bem imóvel. A sentença de primeira instância afastou a incidência do imposto, considerando que o fato gerador ocorre apenas com a efetiva transferência da propriedade imobiliária mediante registro. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em determinar se a escritura pública de cessão de direitos possessórios sobre bem imóvel está sujeita à incidência do ITBI. III. Razões de Decidir 3. O fato gerador do ITBI ocorre somente com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro. 4. A tese fixada pelo STF no julgamento do tema nº 1.124 (ARE 1.294.969/SP) e

precedentes do STJ e desta Câmara corroboram essa interpretação. IV. Dispositivo e Tese 5. Reexame necessário e recurso da municipalidade não providos. Tese de julgamento: 1. A escritura pública de cessão de direitos possessórios não gera a incidência do ITBI. 2. O fato gerador do ITBI é a transferência efetiva da propriedade mediante registro. Jurisprudência Citada: STF, ARE nº 1.294.969/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, j. 30.04.2021. Precedentes do STJ e desta Câmara. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1076562-34.2024.8.26.0053; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/08/2025; Data de Registro: 21/08/2025)

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. ITBI. RECURSO NÃO PROVIDO. I. Caso em Exame Discussão acerca da incidência do ITBI sobre escritura pública de cessão de direitos possessórios sobre bem imóvel. A sentença de primeira instância afastou a incidência do imposto, considerando que o fato gerador ocorre apenas com a efetiva transferência da propriedade imobiliária mediante registro. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em determinar se a escritura pública de cessão de direitos possessórios sobre bem imóvel está sujeita à incidência do ITBI. III. Razões de Decidir 3. O fato gerador do ITBI ocorre somente com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro. 4. A tese fixada pelo STF no julgamento do tema nº 1.124 (ARE 1.294.969/SP) e precedentes do STJ e desta Câmara corroboram essa interpretação. IV. Dispositivo e Tese 5. Reexame necessário e recurso da municipalidade não providos. Tese de julgamento: 1. A escritura pública de cessão de direitos possessórios não gera a incidência do ITBI. 2. O fato gerador do ITBI é a transferência efetiva da propriedade mediante registro. Jurisprudência Citada: STF, ARE nº 1.294.969/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, j. 30.04.2021. Precedentes do STJ e desta Câmara. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1069650-55.2023.8.26.0053; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/05/2025; Data de Registro: 09/05/2025)

EXECUÇÃO FISCAL – ITBI – Integralização de bem imóvel ao capital social - Exercício de 2017 – Município de São Paulo – Exceção de pré-executividade – Acolhimento em primeiro grau, ante o reconhecimento do direito à imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, primeira parte, da CF - Descabimento - Imunidade que não abrange a pessoa jurídica cuja atividade preponderante seja a venda ou locação de bens imóveis – E. STF que, por ocasião do julgamento do RE nº 796.376, em sede de repercussão geral (Tema 796), definiu que "A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado." - Efeito vinculante do julgamento que não se estende às considerações tecidas a título de "obiter dictum" - Momento do fato gerador - Registro no Cartório de Imóveis – Comprovada ausência de registro na matrícula do imóvel - Antes do registro ainda não existe o fato gerador do ITBI, tampouco sua atinente obrigação, certo que nem promessa ou contrato de compra e venda, nem cessão de direito e nem mesmo escritura de compra e venda, apesar de quitados, irretroatáveis e irrevogáveis, autorizam por si sós, a exação em debate - Precedentes dos E. STF e STJ - Sentença mantida, por fundamento diverso - Apelo municipal improvido.

(TJSP; Apelação Cível 1500390-77.2024.8.26.0090; Relator (a): Silva Russo; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Municipais - Vara das Execuções Fiscais Municipais; Data do Julgamento: 04/04/2025; Data de Registro: 04/04/2025)

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). RECURSOS DESPROVIDOS. I. Caso em Exame Recurso de apelação interposto pela Prefeitura Municipal de São Paulo contra sentença que concedeu mandado de segurança a Larissa Alves Luquetti, autorizando o registro de cessão de direitos de salas comerciais sem recolhimento prévio do ITBI. II. Questão em Discussão. A questão em discussão consiste na incidência do ITBI sobre a cessão de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda de imóvel, sem o registro da transferência da propriedade. III. Razões de Decidir. O artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, e o artigo 35 do Código Tributário Nacional estabelecem que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade, que ocorre com o registro no Cartório de Registro de Imóveis. Jurisprudência pacífica do STJ e entendimento desta Corte indicam que não há incidência de ITBI sobre a cessão de direitos antes do registro da transferência da propriedade. IV. Dispositivo e Tese. 5. Recurso desprovido. Tese de julgamento: 1. O fato gerador do ITBI ocorre com o registro da transferência da propriedade imobiliária. 2. Não há incidência de ITBI sobre a cessão de direitos antes do registro. Legislação Citada: CF/1988, art. 156, II; CTN, art. 35; CC, arts. 1.227 e 1.245. Jurisprudência Citada: STJ, REsp nº 1.504.055/PB, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 17/3/2016; STF, ARE nº 1.294.969/SP, Rel. Min. Presidente, j. 11/2/2021. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1064649-26.2022.8.26.0053; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 31/03/2025; Data de Registro: 31/03/2025)

Contudo, como dito, a 18ª Câmara, divergindo da 14ª e da 15ª, vem adotando entendimento pró-Fisco desde o acolhimento dos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo no Tema 1.124 do STF, sustentando que não houve a reafirmação da jurisprudência por parte da Corte e, por isso, deveria ser reconhecido o fato gerador do ITBI por ocasião da cessão de direitos:

Apelação e reexame necessário. Mandado de Segurança. ITBI. Alegação de não incidência sobre cessão de direitos de compra e venda de imóvel. Sentença que concedeu a segurança, para que a autoridade proceda ao registro e lavratura da escritura sem cobrar o ITBI sobre a cessão de direitos indicada nos autos. Pretensão à reforma. Acolhimento. Adoção do recente entendimento adotado por esta Câmara na AP n. 1046760-59.2022.8.26.0053, rel. Des. Botto Muscari, j. 28/02/2023. Diversamente do que se verifica em hipóteses de meros compromisso de compra e venda e de promessa de cessão de direitos, a efetiva cessão de direitos obrigacionais sobre imóvel deve ser considerada fato gerador do ITBI, cuja ocorrência se verifica na data da assinatura do documento que veicula a cessão. Diferenciação esclarecida pelo Min. Dias Toffoli nos Emb. Decl. nos Emb. Decl. no RE com Ag. nº 1.294.969-SP, relator do acórdão Min. Dias Toffoli, j. 29/08/2022. Caso concreto em que houve efetiva cessão dos direitos aquisitivos sobre o imóvel. Fundamentos que determinaram o processamento, sem confirmação da jurisprudência, dos Embargos de Declaração do acórdão gerado da tese fixada pelo STF no Tema 1124, somados à terceira parte do inciso II do artigo 156 da CF, que justificam que, desde logo, valide-se a incidência do imposto. Legalidade da cobrança do ITBI, que, no caso, prescinde de registro junto ao CRI para sua exigibilidade. Sentença reformada. Recursos voluntário e oficial providos.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1051789-85.2025.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/09/2025; Data de Registro: 30/09/2025)

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO - Mandado de segurança preventivo - ITBI - Município de São Paulo - Cessão da posição contratual do compromissário comprador - Incidência do imposto, nos termos dos arts. 156, II, da Constituição Federal e 35, III, do CTN - Acolhimento pelo STF dos ED nos ED no ARE 1.294.969, reconhecendo a repercussão geral da matéria afeita ao Tema 1124, sem, contudo, reafirmar a sua jurisprudência - Reconhecimento pelo STF do equívoco quando da aprovação original da tese jurídica - Prescindibilidade do registro para a cobrança do ITBI na hipótese de cessão de direitos sobre a aquisição de bens imóveis – RECURSO VOLUNTÁRIO E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDOS.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1098630-75.2024.8.26.0053; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/08/2025; Data de Registro: 08/08/2025)

Exposta e destrinchada a divergência entre o posicionamento atual das Câmaras do TJSP, após o acolhimento dos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, sem a reafirmação da jurisprudência da Corte Suprema, impõe-se uma análise crítica dos fundamentos adotados pela 18ª Câmara em suas mais recentes decisões. A 18ª Câmara de Direito Público do TJSP, ao afirmar que o STF teria supostamente reconhecido um equívoco quando da aprovação original da tese jurídica, ao acolher os Embargos de Declaração do Município de São Paulo, incorre em interpretação falaciosa e logicamente precipitada do referido ato processual da Suprema Corte.

Isso pois a mera não reafirmação da jurisprudência, em sede de Embargos de Declaração, não possui o condão de, por si só, invalidar, revogar ou sequer enfraquecer o entendimento já anteriormente consolidado na Corte Suprema. A decisão do STF, responsável por acolher os Embargos de Declaração do Município, sem a reafirmação de jurisprudência, limitou-se a reconhecer que a questão específica da cessão de direitos merecia um exame mais aprofundado e desvinculado da simples reafirmação automática da jurisprudência, nunca tendo proclamado qualquer entendimento em sentido contrário. A 18ª Câmara, no entanto, trata a ausência de reafirmação de jurisprudência como uma revogação do entendimento anteriormente fixado, julgando que somente esta já seria suficiente para se deixar de considerar o posicionamento já pacificado de que "*o fato gerador do imposto sobre transmissão*

intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro"

Ademais, a guinada jurisprudencial da 18ª Câmara desconsidera por completo a sólida base dogmática que sempre lastreou o entendimento a respeito da não incidência do ITBI antes da efetiva transferência da propriedade. Como exaustivamente demonstrado no Capítulo II deste trabalho, o fato gerador do ITBI, tal como delineado pela Constituição Federal e pelo CTN, está intrinsecamente ligado à transmissão de direitos reais, que, no ordenamento pátrio, só se consuma com o registro no Cartório de Imóveis. A cessão de direitos, prevista no art. 156, II, da Constituição Federal, por sua natureza obrigacional (*jus ad rem*), constitui hipótese de incidência autônoma, mas que não dispensa a correta caracterização de seu próprio fato gerador, o qual, em uma interpretação sistemática, não pode ser confundido com o da transmissão da propriedade. Assim, a 18ª Câmara de Direito Público do TJSP, ao defender que a cessão de direitos "*prescinde de registro*", ignora completamente essa distinção fundamental e, na prática, equipara um direito pessoal a um direito real, violando o art. 110 do CTN, que veda à lei tributária alterar conceitos de direito privado.

Outro erro grave consiste em atribuir à não reafirmação da jurisprudência um peso argumentativo superior ao da própria tese jurídica que já estava consolidada há décadas. O entendimento de que "*o fato gerador do ITBI somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro*" não foi formado por acaso, sendo, na realidade, fruto de uma construção doutrinária e jurisprudencial decenal, que leva em conta a estabilidade, a segurança jurídica e a isonomia dos contribuintes. A 18ª Câmara de Direito Público do TJSP, ao inverter completamente o referido entendimento jurisprudencial, age como se a simples não reafirmação de jurisprudência por parte do STF tivesse o objetivo de demolir ou anular a construção inteira de um raciocínio jurídico já pacificado, quando, na realidade, essa suposta intenção não foi, em momento algum, externalizada pela Corte.

Por fim, evidente que o posicionamento da 18ª Câmara de Direito Público gera instabilidade e insegurança jurídica insustentáveis no interior do TJSP. Enquanto duas Câmaras aplicam o direito de forma coerente com a tradição decenal do TJSP e dos Tribunais Superiores, a terceira, sem que tenha ocorrido qualquer alteração na legislação material, adota um entendimento diametralmente oposto, baseando-se em um evento processual, qual seja, a não reafirmação da jurisprudência, que nunca

externou qualquer objetivo ou intenção de demolir ou anular a construção do raciocínio jurídico anteriormente pacificado. Esta postura, longe de representar uma evolução jurisprudencial, configura grave retrocesso e afronta aos princípios da isonomia e da segurança jurídica, submetendo os contribuintes a um regime de incerteza e arbitrariedade que o Poder Judiciário tem o dever de combater.

Diante desse cenário de instabilidade e insegurança, a mesma operação jurídica, no caso, a cessão de direitos, com idênticas características fáticas e legais, pode ser considerada tributável ou não, a depender exclusivamente da Câmara julgadora para a qual o processo judicial for distribuído, quando no âmbito do TJSP. Esta situação configura uma grave violação aos princípios da estabilidade, da segurança jurídica e da isonomia, permitindo que contribuintes em situações idênticas sejam tratados de maneira diametralmente oposta.

Diante desse cenário, a conclusão que se impõe é a de que a posição jurisprudencial sustentada pela 14^a e 15^a Câmaras do TJSP, e que era, até pouco tempo, a do próprio STF, revela-se não apenas a mais tecnicamente correta, mas também a única compatível com um sistema tributário racional, previsível e seguro. Como visto ao longo deste trabalho, a tributação do ITBI na cessão de direitos de aquisição, desacompanhada do registro imobiliário, representa uma antecipação indevida do fato gerador, uma confusão conceitual entre direitos obrigacionais e reais e, em última análise, uma afronta à garantia constitucional da estrita legalidade, a qual não merece subsistir, até eventual decisão definitiva da Corte Suprema em sentido expressamente contrário.

Portanto, este trabalho conclui que, até que o Supremo Tribunal Federal profira a decisão de mérito definitiva do Tema 1.124, o entendimento que deve orientar as decisões proferidas pelas Câmaras do TJSP em situações que versem a respeito da incidência do ITBI por ocasião da cessão de direitos, é aquele já anteriormente consolidado pela própria Corte Suprema, qual seja, o da necessidade do registro imobiliário para a configuração do seu fato gerador. O acolhimento dos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, sem a reafirmação de jurisprudência, constitui ato processual que meramente reconheceu a complexidade da matéria, encaminhando-a para um exame mais aprofundado por parte do Plenário. No entanto, esse movimento não possui o condão de desconstituir, invalidar ou mesmo enfraquecer a tese jurídica já pacificada na Corte Suprema há mais de uma

década, no que diz respeito à não incidência do ITBI antes do efetivo registro imobiliário. Interpretar a não reafirmação da jurisprudência como uma revogação tácita ou uma convalidação da tese contrária, como o fez a 18ª Câmara do TJSP, significa atribuir ao referido ato processual um efeito material que não lhe compete, ainda mais considerando que nunca foi externalizada qualquer intenção do STF em reverter o antigo entendimento já pacificado.

Diante desse cenário, a postura juridicamente correta e eticamente recomendável aos tribunais estaduais, notadamente ao TJSP, é a manutenção da aplicação do entendimento já consolidado pelo STF, exatamente como praticado de forma coerente e técnica pela 14ª e pela 15ª Câmaras de Direito Público, até decisão da Corte Suprema em sentido expressamente contrário. Apegar-se ao precedente estável e previsível já pacificado até a sua superação expressa pela instância superior garantirá a estabilidade, a segurança jurídica e a isonomia dos contribuintes, bem como o respeito à hierarquia do Poder Judiciário. Qualquer distanciamento desta diretriz, antes de pronunciamento definitivo por parte do STF, configura ativismo judicial indesejável, capaz de subverter a ordem jurídica e submeter os contribuintes à arbitrariedade da "loteria processual".

Assim, o presente trabalho se encerra reafirmando que a exigência do ITBI, por ocasião da cessão de direitos, antecipando-se ao registro do título translativo, é juridicamente indevida. A orientação que se impõe aos tribunais estaduais, em especial, ao TJSP, é a aplicação da tese já pacificada pelos Tribunais Superiores, com relação à não incidência do ITBI por ocasião da cessão de direitos, até que o STF, como última instância do Poder Judiciário, decida, de forma clara e inequívoca, em sentido contrário.

5 CONCLUSÃO

Ao final desta investigação, conclui-se que a cobrança do ITBI por ocasião da cessão de direitos, antes do efetivo registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis, viola a rigidez constitucional de seu fato gerador. A análise dogmática empreendida neste trabalho demonstrou que o binômio de fatos geradores autônomos e distintos previsto no art. 156, II, da CF, embora inclua a cessão como hipótese autônoma, exige respeito aos seus elementos, notadamente o aspecto temporal.

A qualificação jurídica da cessão de direitos como negócio jurídico de natureza obrigacional (*jus ad rem*), em contraposição à transmissão de direitos reais (*jus in re*), revela-se imprescindível para a correta compreensão do tema. A mera cessão de direitos não implica, necessariamente, na automática e efetiva transferência da propriedade, consistindo tão-somente na transferência de uma posição contratual, uma expectativa de direito. Esta distinção técnico-jurídica, longe de ser mero preciosismo acadêmico, é condição indispensável para a correta aplicação do direito tributário, na medida em que delimita com exatidão o nascimento do crédito fiscal.

A conclusão que emerge da interpretação da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil é a de que o fato gerador do ITBI somente se consuma com o efetivo registro do título translativo no competente Cartório de Registro de Imóveis. Fundamenta-se este entendimento no art. 1.245 do CC, que estabelece ser o registro imobiliário o ato jurídico capaz de efetivamente transferir a propriedade. Qualquer tentativa de antecipar a tributação, desconsiderando o requisito registral, representa violação ao princípio da estabilidade e da segurança jurídica.

A não reafirmação da jurisprudência do STF, quando do acolhimento dos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, no Tema 1.124, não pode invalidar o entendimento já pacificado no sentido da necessária vinculação entre o fato gerador do ITBI e o efetivo registro imobiliário. Referido movimento processual limitou-se a reconhecer a complexidade da matéria discutida, encaminhando-a para um exame mais aprofundado, não tendo externalizado qualquer intenção de demolir ou anular a construção do raciocínio jurídico anteriormente pacificado.

O cenário de instabilidade e insegurança jurídica instaurado no Tribunal de Justiça de São Paulo, ante a divergência jurisprudencial de suas Câmaras de Direito Público, é a prova evidente dos malefícios decorrentes do afastamento do

entendimento consolidado. Enquanto a 14ª e a 15ª Câmaras mantêm a tradição do Tribunal em afastar a incidência do ITBI por ocasião da cessão de direitos, a 18ª Câmara passou a adotar um posicionamento visceralmente favorável ao Fisco, submetendo os contribuintes a uma verdadeira loteria processual.

Assim, a 18ª Câmara do TJSP, ao atribuir à não reafirmação da jurisprudência um peso argumentativo superior ao da própria tese jurídica consolidada, incorre em grave equívoco. Ao defender que a cessão de direitos "prescinde de registro", ignora-se a distinção entre direitos obrigacionais e reais e, na prática, equipara-se um direito pessoal a um direito real, violando frontalmente o disposto no art. 110 do CTN.

Dessa forma, a postura juridicamente correta e recomendável aos tribunais estaduais, notadamente ao TJSP, é a manutenção da aplicação do entendimento já consolidado pelo STF. Apegar-se ao precedente estável e previsível já pacificado até a sua superação expressa garantirá a estabilidade, a segurança jurídica e a isonomia dos contribuintes, bem como o respeito à hierarquia do Poder Judiciário.

Qualquer distanciamento desta diretriz, antes de pronunciamento definitivo por parte do STF, será capaz de subverter a ordem jurídica e submeter os contribuintes à arbitrariedade. A compreensão de que a cessão de direitos é fato gerador autônomo, mas que sua tributação deve respeitar os elementos que o constituem, é fundamental para conter interpretações extensivas por parte do Fisco.

Portanto, o presente trabalho conclui, de forma inequívoca, que a exigência do ITBI por ocasião da cessão de direitos, antecipando-se ao registro do título translativo, é juridicamente indevida. A orientação que se impõe é a aplicação da tese já pacificada pelos Tribunais Superiores, com relação à não incidência do ITBI por ocasião da cessão de direitos, até que o STF, como última instância do Poder Judiciário, decida, de forma clara e inequívoca, em sentido contrário.

A análise constitucional, tributária e civil desenvolvida ao longo deste trabalho reafirma a natureza autônoma da previsão da cessão de direitos, mas demonstra que a correta caracterização de seu fato gerador não pode prescindir do elemento temporal, sob pena de se configurar uma ampliação indevida da base de incidência tributária e uma violação à garantia constitucional da estrita legalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: direito das coisas**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 207.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 751.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 131.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: direito das coisas, direito autoral**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 176.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOSA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 5. ed. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 965.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: direito das coisas, direito autoral**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 178–179.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; GOUVÊA, Marcus de Freitas; LUSTOSA, Helton Kramer. **Tributos em espécie**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 923.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 250.