

PARECER JURÍDICO: ITBI RECOLHIDO HÁ MAIS DE CINCO ANOS SEM O  
REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA NO CRI.<sup>1</sup>

*Carlos Renato Cunha<sup>2</sup>*

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. NOVA EXIGÊNCIA EM FACE DE DEMORA NO REGISTRO IMOBILIÁRIO. FATO GERADOR COM O EFETIVO REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA DO IMÓVEL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO EXIGIDO PELO CTN E PELA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL, COM FULCRO NO ARTIGO 150, § 7º, CF/88. FALTA DE REGISTRO POSTERIOR AO RECOLHIMENTO. DIREITO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO, PELA FALTA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DEMORA NA EFETIVAÇÃO DO REGISTRO, PASSANDO-SE TEMPO NÃO RAZOÁVEL ENTRE O RECOLHIMENTO ANTECIPADO E O FATO GERADOR. NECESSIDADE DE NOVA APURAÇÃO DO ITBI, APURANDO-SE A BASE CALCULADA DE FORMA MAIS PRÓXIMA À DO MOMENTO DA EFETIVA INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA. DEVER DE COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM O DESCONTO DO VALOR ANTERIORMENTE RECOLHIDO, SALVO SE OCORRIDA A PRESCRIÇÃO DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO.

## I. RELATÓRIO

Consulta-nos a Secretaria Municipal de Fazenda sobre os procedimentos a serem adotados no caso de recolhimentos de Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI há mais de

---

<sup>1</sup> Pareceres jurídicos não submetidos à revisão pelos pares.

<sup>2</sup> Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019). Mestre em Direito do Estado pela UFPR (2010). Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela Faculdade Brasileira de Tributação - FBT (2015). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2005). Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina (2002). Procurador do Município de Londrina (PR) desde 2004. Professor do Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Graduação em Direito na Pontifícia Universidade Católica - PUC-PR, Campus Londrina (PR). Professor da Graduação em Direito nas Faculdades Londrina, em Londrina (PR). Professor da Pós-Graduação "lato sensu" em Direito em diversas instituições, atuando como Professor Conferencista do IBET. Coordenador do grupo de pesquisa em "Tributação, Eficiência e Direitos Fundamentais da PUC/PR Campus Londrina. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário, Compliance e Planejamento Fiscal da PUCPR Campus Londrina. Conselheiro da Ordem dos Advogados do Brasil - PR - Subseção Londrina (2022-2024). Advogado. Atua em pesquisa com ênfase na área de Direito Público. Membro do Instituto de Direito Tributário de Londrina - IDTL. Membro da Associação dos Procuradores do Município de Londrina - APROLON. Membro da Associação Nacional dos Procuradores Municipais - ANPM. Membro do Comitê Permanente do Laboratório de Inovação da PGM-Londrina - INOVALAB-PGM LDNA. Ex-Procurador-Geral do Município de Londrina. Ex-Coordenador da Comissão da Advocacia Pública da OAB Subseção Londrina. Autor dos livros "Praticabilidade tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade", pela Editora Almedina (2021) e "O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: limites da praticabilidade tributária", pela Editora Juruá (2011). Coordenador da Revista de Direito Público da PGM Londrina.

cinco anos, sem que tenha ocorrido a transferência do imóvel por meio do competente registro, apresentando questionamentos sobre se é possível a exigência do imposto com base no valor do imóvel atual, apresentando quesitos sobre a matéria.

Não foram colacionados documentos à consulta.

Até aqui temos o relatório. Doravante passamos ao parecer.

## 2. PARECER

O momento da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI e o momento de sua exigência ensejam interessantes discussões doutrinárias.

A discussão sobre o tema da exigência do ITBI antes do registro imobiliário normalmente se dá com base na consideração da “transmissão imobiliária” como um “processo” – em que o legislador tributário poderia eleger qualquer um dos momentos do processo – ou como “produto” – a transmissão encerrada pelo registro da operação, nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, como parece entender, exemplificativamente, Aires Barreto [\[1\]](#). Cristiane Pires afirma peremptoriamente que, em face da previsão do artigo 110 do CTN, a transmissão somente ocorre com o registro, que é o critério temporal por excelência no caso do ITBI. [\[2\]](#) Alberto Macedo pensa diferente, por enxergar na hipótese a possibilidade normativa de uma presunção. [\[3\]](#)

Na prática, a situação do ITBI é paradoxal: ele somente incidiria com o registro da transmissão, mas a transmissão somente se realiza com o seu prévio pagamento – por força da previsão de responsabilidade dos tabeliães a que alude o artigo 134, inciso VI, do CTN.

Pessoalmente, entendemos que, diante do que prevê a legislação civil, não há dúvida de que o critério temporal do referido imposto somente ocorreria com o registro da transmissão. Isso não impede, contudo, o uso de uma presunção tributária, com base em elementos do “processo” de transmissão. Note-se: se foi formulada escritura de compra e venda de um imóvel, assume-se que haverá o seu efetivo registro – não se costuma lavrar tal ato por mera diversão. Há um liame inferencial razoável entre o fato indiciário e o fato presumido.

Referida presunção, claro, possui nítida natureza relativa, ou *juris tantum*: se não ocorrida a efetiva transmissão, nada impede, em tal hipótese – incomum, diga-se de passagem –, a devolução do valor pago. Cremos, juntamente com Alberto Macedo, tratar-se de lúdica aplicação da norma de competência inserta no § 7º do artigo 150 da CF/88, que alude à permissão a fatos geradores presumidos.<sup>[4]</sup>

Como cediço, os E. Superior Tribunal de Justiça - STJ e Supremo Tribunal Federal - STF tem pacífica jurisprudência no sentido de que o momento da ocorrência do fato gerador do ITBI é o do registro imobiliário:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. 1. O Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento. 2. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. 3. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO

RECURSO ESPECIAL Nº 1504055 | 2014/0326906-7, Órgão: STJ. Relator: HERMAN BENJAMIN. Julgado em 17/03/2015, Publicado em 06/04/2015.

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. ITBI. Fator gerador. Registro imobiliário. 4. Decreto Municipal 46.228/2005. Matéria local. Ofensa reflexa à Constituição Federal. Incidência da Súmula 280 do STF. 5. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 6. Agravo regimental a que se nega provimento.

ARE 886065 AgR / SP - SÃO PAULO, Órgão: STF. Relator: GILMAR MENDES. Julgado em 29/09/2017, Publicado em 10/10/2017.

Pois bem. A questão trazida à nossa análise refere-se a situações em que o contribuinte recolheu de forma adiantada o ITBI - como de praxe -, mas não promoveu o registro durante um tempo considerável. Pretendendo registrar o imóvel muitos anos depois, surge o questionamento sobre se é devida uma "nova" exigência do ITBI ou, ao menos, o recálculo de eventual diferença em relação ao atual valor venal do imóvel.

O [Código Civil](#) prevê que a transferência da titularidade de imóveis depende de escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis. Contudo, não prevê prazo para que o adquirente promova tal registro:

Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

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

§ 1º-Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º-Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Art. 1.246. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo.

Inexiste prazo para tal providência em outros diplomas legislativos de âmbito nacional, até onde sabemos.

A legislação municipal referente ao ITBI também é omissa a respeito da situação. A [Lei Municipal n. 7.303/97 - Código Tributário Municipal - CTM](#) prevê apenas que o fato gerador do ITBI ocorre com a transmissão do imóvel nos termos do Código Civil; que a base de cálculo é a apurada na data do efetivo recolhimento; a forma de declaração de lançamento e trata da exigência do recolhimento antes do registro:

Art. 179. O imposto de competência do Município, sobre a transmissão por ato oneroso "inter vivos", de bens imóveis (I.T.B.I.), bem como cessão de direitos a eles relativos, tem como fato gerador:

I – a transmissão "inter vivos" a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do

domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, conforme definido no Código Civil;

II – a transmissão “inter vivos” por ato oneroso, 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 anteriores.

**Parágrafo único.** Para efeitos desta lei é adotado o conceito de imóvel e de cessão constantes da Lei Civil.

**Art. 183.** A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel e dos bens ou direitos transmitidos apurado na data do efetivo recolhimento do tributo.

**Parágrafo único.** O valor venal será declarado pelo contribuinte ou arbitrado pelo Fisco, na forma da lei e do regulamento.

**Art. 184.** O imposto será pago antes do registro translativo de propriedade do bem imóvel, ou de direito real a ele relativo, no ofício de registro de imóveis competente.

Apesar da omissão legislativa, consideramos que a situação possui solução clara.

É que, se o fato gerador do ITBI somente ocorre com o registro da transmissão do imóvel no Cartório competente, a norma de incidência aplicável e a avaliação dos elementos de fato por parte do Fisco Municipal devem se referir à data do efetivo registro. Trata-se de consequência coerente com a premissa de que o fato gerador somente ocorre em tal momento.

Isso tem diversas implicações. Por exemplo, se entre o pagamento antecipado e o efetivo registro houver aumento de alíquota do ITBI, seria devida diferença; se a alíquota fosse minorada, seria devida repetição do indébito. O mesmo, diga-se ocorre em relação à base calculada. Se a avaliação do valor venal do imóvel variou para mais entre o recolhimento e o registro, devida seria a diferença; se variasse para menos, seria caso de repetição do indébito.

Isso o dizemos apesar da criticável redação do artigo 183 do [CTM](#). Afinal, o recolhimento antecipado é um adiantamento que tem olhos voltados para a futura e imediata ocorrência do fato gerador por meio do registro. Não é razoável e esperado que o contribuinte deixe de registrar, escolhendo o momento do fato gerador. Desse modo, a base de cálculo sempre será o

valor venal na data do registro, sendo qualquer recolhimento anterior um adiantamento exigido por lei. A apuração do valor venal na data do recolhimento é exigência material para que haja cálculo possível; mas se o valor venal do imóvel for superior no momento do registro, a diferença deverá ser apurada tendo em vista o momento do fato gerador.

Em pesquisa na jurisprudência, encontramos apenas dois julgados que resvalam na matéria sob análise, em todo o território nacional.

No primeiro caso, tem-se a negativa de liminar, em sede de mandado de segurança, por parte do Tribunal de Justiça de Goiás, tendo em vista previsão da lei municipal de Goiânia, que fixa prazo para validade do recolhimento do ITBI:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR. REGISTRO DE IMÓVEIS. NOVA EXIGÊNCIA DE ITBI. REQUISITOS LEGAIS NÃO PREENCHIDOS. INDEFERIMENTO CONFIRMADO. 1. A concessão de liminar em Mandado de Segurança está condicionada à necessária existência de plausibilidade jurídica do direito invocado e à urgência na concessão da medida, sob pena de retirar-lhe a utilidade, requisitos estes que devem estar reunidos concomitantemente, quais sejam: o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* (inciso III do art. 7º da LMS). 2. Inexistindo situação de fato concreta hábil a comprometer a utilidade da medida vindicada acaso concedida somente ao final, não há se falar em perigo da demora, mesmo porque já decorridos mais de 10 (dez) anos desde a aquisição do imóvel sem que a impetrante se mobilizasse no sentido de ultimar o registro. Ademais, não se pode olvidar, outrossim, que a medida vindicada se confunde com o próprio mérito da pretensão e, ainda, releva considerar que, à primeira vista, o ato encontra amparo em vigente dispositivo de lei (artigo 63, § 10º, da Lei Complementar Municipal nº 46/2011). Nesse cenário, impõe-se aguardar o processamento do feito para uma análise ao final exauriente e definitiva pelo juízo de origem. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO. 03/02/2023 | 5389580-85.2022.8.09.0000, Órgão: TJ-GO. Relator: DESEMBARGADOR ALAN SEBASTIÃO DE SENA CONCEIÇÃO. Publicado em 03/02/2023.

No segundo, entendeu-se que posterior aumento de alíquota do ITBI, promovida por lei posterior ao recolhimento antecipado, gerava o dever de recolhimento da diferença, conforme se vê do acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios:

REMESSA OFICIAL. APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. IMÓVEL ADQUIRIDO PELA IMPETRANTE. ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO. ANOS DE 2013 E 2014. ALÍQUOTA DE 2%. PRETENSÃO DE REGISTRO DA ESCRITURA EM 2016. IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA PARA 3%. NECESSIDADE DE PAGAMENTO DA DIFERENÇA. SENTENÇA. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. LITISCONSORTE PASSIVO. ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA. LEI N. 5.452/2015.1. Cuida-se de apelação cível contra sentença que concedeu a segurança e extinguiu o feito com resolução de mérito.2. Com fulcro no artigo 35 do Código Tributário Nacional, assim como no artigo 2º do Decreto-Lei nº 3.830/2006, o fato gerador do ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bem Imóvel, dar-se-á pela transferência da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, consoante definidos na lei civil, dos direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia ou à cessão de direitos relativa às mencionadas transmissões.3. Sentença reformada, para reconhecer a majoração da alíquota do ITBI de 2% (dois por cento) para 3% (três por cento), uma vez que o fato gerador do referido imposto apenas ocorreu em 2016.4. Remessa Oficial e Recurso de apelação do Distrito Federal conhecidos e providos. 1157198 | 0029327-62.2016.8.07.0000, Órgão: TJ-DFT. Relator: SILVA LEMOS. Julgado em 13/02/2019, Publicado em 15/03/2019.

Fixadas tais premissas, aprofundemos alguns aspectos relevantes.

Ao apurar a diferença, deve-se promover a compensação com o valor anteriormente recolhido antecipadamente. É que aquele montante referiu-se a registro não realizado em tempo razoável, razão pela qual deveria ser devolvido, nos termos do § 7º do artigo 150 da CF/88. Afinal, se houve o recolhimento antecipado e o fato gerador não ocorreu, pela falta de registro, houve recolhimento indevido e o contribuinte teria o direito de repetir o indébito. Havendo valor devido pelo mesmo sujeito passivo, contudo, a compensação de ofício faz-se de rigor, nos termos do artigo 2º da [Lei Municipal n. 12.332/2015](#).

Note-se que se o recolhimento antecipado se dá dentro de um prazo razoável antes do efetivo registro, parece-nos que não há que se falar na exigência de diferença, se houver. O ideal seria que a legislação municipal previsse expressamente o prazo. Não o fazendo, pode-se inferir sistematicamente que o prazo mínimo poderia ser fixado em regulamento, utilizando critérios legais por analogia, nos termos do artigo 108, inciso I, do [Código Tributário Nacional - CTN](#):

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

I - a analogia; [...]

Nesse sentido, serviria de parâmetro, por exemplo, o prazo de 60 (sessenta) dias a que alude o artigo 323 do [CTM](#):

Art. 323. Não atendidas a solicitação ou a exigência a cumprir, o processo poderá ser arquivado decorrido o prazo de 60 (sessenta) dias.

Seja como for, cremos que o prazo poderia ser fixado por regulamento em período superior, observada a razoabilidade, até mesmo para fins de praticabilidade da atuação fazendária.

Isso posto, aconselhamos à autoridade fazendária que tome as providências que entender cabíveis para um aperfeiçoamento das previsões legais municipais sobre o ITBI, que são bastante lacônicas e problemáticas, evitando-se desnecessárias discussões sobre a matéria.

Um ponto essencial é que, na mencionada hipótese de recolhimento antecipado em que o fato gerador não ocorreu, pela falta de registro, em que o contribuinte teria o direito de repetir o indébito, há um limite temporal claro para tal repetição. É que ocorre a prescrição do direito à repetição em cinco anos a contar da extinção do crédito, na forma do artigo 168 do [CTN](#), secundado pelo artigo 70 do [CTM](#):

Art. 70. O direito de pleitear restituição total ou parcial do tributo se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados do efetivo pagamento.

Desse modo, todo e qualquer recolhimento antecipado de ITBI realizado há mais de cinco anos não pode ser objeto de repetição e, conseqüentemente, nem de compensação - que é o que ocorre quando se apura diferença a recolher e se desconta o valor anteriormente antecipado.

Passamos, portanto, à resposta dos quesitos apresentados pela consulente:

1) Se é correto o entendimento da Administração Tributária de que a base de cálculo a ser utilizada no momento da efetiva transferência no C.R.I. é o valor de mercado atualizado;

Sim. Conforme exposto acima, entendemos que é correto o entendimento da Administração Tributária, devendo a base de cálculo corresponder ao valor venal do imóvel no momento do registro, ainda que se permita pequena variação de diferença entre o valor recolhido antecipadamente e o valor que seria devido, com base em critérios de razoabilidade e de praticabilidade, que deveria ser veiculados, preferencialmente, por lei municipal que aperfeiçoasse as previsões atuais do [CTM](#); mas que, por enquanto, poderiam ser veiculadas por regulamento. Deve-se observar, contudo, o dever de compensar de ofício o valor anteriormente recolhido de forma antecipada, salvo se passados cinco anos do recolhimento, caso em que o contribuinte não terá direito à compensação, pela ocorrência da prescrição.

2) Se o efetivo recolhimento do ITBI se perfaz com o pagamento realizado com base no valor venal atribuído à época da emissão da guia?

Como explicado, o artigo 183 do [CTM](#) possui redação bastante discutível e que merece aperfeiçoamento legislativo. Seja como for, ele precisa ser interpretado conforme o [CTN](#) e sua redação faz sentido quando pensado que, obviamente, a base de cálculo apurada no momento do pagamento é a única possível naquele momento, sem que isso signifique que haja mudança em relação aos elementos da norma de incidência e do efetivo fato gerador que somente ocorre com o registro imobiliário, momento em que, novamente aplicando a *ratio* do mesmo dispositivo do CTM, ter-se-á que apurar o valor venal na data do recolhimento, aqui igualado à data do fato gerador.

3) Se deve ser reconhecida a ocorrência da homologação tácita após 5 anos da lavratura da escritura?

Não há que falar de homologação tácita. Primeiro porque o ITBI não é lançado por homologação. Segundo porque o fato gerador nem mesmo ocorreu, sendo impossível homologar o valor recolhido sem que se tenha noção do valor venal à época do registro.

4) Se deve ser reconhecida a ocorrência de homologação tácita após 5 anos do recolhimento do ITBI?

Reiteramos o exposto na resposta ao quesito anterior.

5) Se decaiu o direito de o Município rever e/ou lançar eventuais diferenças, uma vez que não ocorreu o fato gerador (registro) em ato subsequente ao pagamento já ocorrido;

Não há falar-se em decadência do direito de a Administração Tributária realizar o lançamento do ITBI, tendo em vista que esse prazo nem mesmo se iniciou. Ele somente começa no primeiro dia do exercício seguinte ao do efetivo registro imobiliário, nos termos do artigo 173, I, do [CTN](#).

### 3. CONCLUSÃO

Em conclusão, conforme exposto no item 2 *supra*, a que remetemos a consultante, entendemos que é correta a interpretação da Administração Tributária Municipal, devendo a base de cálculo corresponder ao valor venal do imóvel no momento do registro, ainda que se permita pequena variação de diferença entre o valor recolhido antecipadamente e o valor que seria devido, com base em critérios de razoabilidade e de praticabilidade, que deveria ser veiculados, preferencialmente, por lei municipal que aperfeiçoasse as previsões atuais do [CTM](#); mas que, por enquanto, poderiam ser veiculadas por regulamento. Deve-se observar, contudo, o dever de compensar de ofício o valor anteriormente recolhido de forma antecipada, salvo se passados cinco anos do recolhimento, caso em que o contribuinte não terá direito à compensação, pela ocorrência da prescrição.

Ressalte-se que o presente opinativo somente passa a ter validade jurídica após sua apreciação, concordância e expressa ratificação pelo Gabinete da PGM, sem o que cuidar-se-á de mera minuta de parecer.

Eis o parecer.

À Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Consultoria.

Londrina (PR), data.

***CARLOS RENATO CUNHA***

Gerente de Assuntos Fiscais e Tributários

Procurador do Município de Londrina

OAB/PR 35.367

---

Recebido nesta data o Parecer Jurídico acima mencionado. Tendo em vista o contido na Portaria nº 20/2014-PGM, RATIFICO o Parecer Jurídico.

***JOÃO LUIZ MARTINS ESTEVES***

Procurador-Geral do Município de Londrina

---

[1] BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291-292.

[2] PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo: estudo semiótico do critério temporal da Regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 208-216.

[3] MACEDO, Alberto. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 227-240.

[4] MACEDO, Alberto. **ITBI...**, *op. cit.*, p. 234-236. Em sentido contrário: PIRES, Cristiane. **O tempo...**, *op. cit.*, p. 215-216.