XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2023 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-861-5
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central "Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento". Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho "DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I", realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DO ITBI COMO MEIO MAIS EFICIENTE PARA A FAZENDA PÚBLICA: UMA ANÁLISE A PARTIR DO PRECEDENTE VINCULANTE DO STJ

THE LAUNCH THROUGH APPROVAL OF ITBI AS A MORE EFFICIENT MEANS FOR THE PUBLIC TREASURY: AN ANALYSIS BASED ON THE BINDING PRECEDENT OF THE STJ

Adriano César Oliveira Nóbrega
João Ricardo Holanda Do Nascimento

Resumo

Esta pesquisa buscou analisar o impacto do Tema Repetitivo nº 1.113 do Superior Tribunal de Justiça na constituição do crédito tributário do ITBI. Verificando as espécies de lançamento tributário e a presunção de que o valor da compra e venda declarado pelo contribuinte é adequado ao valor médio de mercado, buscou-se constatar qual a espécie de lançamento tributário é a mais adequada à efetividade da administração tributária. Além disso, a base de cálculo do ITBI foi objeto de análise no tocante às vedações de vinculação ao valor referencial do IPTU e ao arbitramento unilateral pelo fisco. Para tanto, utilizou-se de pesquisa bibliográfica básica pura, qualitativa e exploratória, por meio da qual foi analisado o ordenamento jurídico relacionado ao tema, artigos e teses, realizando um cotejamento dos pressupostos teóricos com o a jurisprudência consolidada do STJ. Verificou-se que o lançamento de ofício não pode ser utilizado para a constituição do crédito tributário; o lançamento por declaração é burocrático e ineficiente; e, que o autolançamento é o mais adequado em razão da impossibilidade de apontar valor da base de cálculo distinto daquele constante no contrato de compra e venda, ressalvada a possibilidade de apuração por meio processo administrativo com participação efetiva do contribuinte. Além disso, concluiu-se que a não observância do precedente vinculante do STJ acarretará uma aumento de ações judiciais em face dos Municípios, o que ofende as bases teleológicas da implementação do sistema de precedentes no Brasil, acarretando um dos obstáculos de concretização do acesso à justiça.

Palavras-chave: Lançamento tributário, Sistema de precedentes, Efetividade, Acesso à justiça, Itbi

Abstract/Resumen/Résumé

This research aimed to analyze the impact of the Repetitive nº 1.113 of the Superior Court of Justice on the formation of the ITBI tax credit. By examining the types of tax assessment and the presumption that the purchase and sale value declared by the taxpayer is adequate to the average market value, we sought to determine which type of tax assessment is most suitable for the effectiveness of tax administration. Additionally, the calculation basis of the ITBI tax was subject to analysis concerning the restrictions on linking it to the reference value of the

IPTU and unilateral assessment by the tax authority. To this, a basic, qualitative, and exploratory bibliographic research approach was used, in which the legal framework related to the topic, articles, and theses were analyzed, comparing theoretical assumptions with the established jurisprudence of the STJ. It was found that an ex officio assessment cannot be used for the constitution of the tax credit; assessment by declaration is bureaucratic and inefficient, and self-assessment is the most suitable due to the impossibility of indicating a calculation basis value different from that stated in the purchase and sale contract, except for the possibility of determination through an administrative process with the effective participation of the taxpayer. It was concluded that the non-observance of the binding precedent of the STJ will lead to an increase in lawsuits, which undermines the teleological foundations of implementing the system of precedents in Brazil, posing one of the obstacles to achieving access to justice.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax assessment, Precedent system, Effectiveness, Access to justice, Itbi

1 INTRODUÇÃO

O Superior Tribunal de Justiça, por meio do julgamento de um Recurso Repetitivo (Tema nº 1.113), definiu que o valor da compra e venda de imóvel declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado. Em razão disso, foi estabelecido que a base de cálculo do ITBI não pode ter como referência o IPTU e nem pode ser arbitrada de forma unilateral pela Fazenda Pública Municipal, exceto nos casos em que se constate inexatidão ou falsidade em processo administrativo, com respeito ao direito de ampla defesa e contraditório.

Considerando que o crédito tributário é constituído por meio do lançamento, bem como o caráter vinculante do Tema Repetitivo nº 1.113, surgem algumas indagações: qual a espécie de lançamento mais eficiente para o ITBI? Qual o impacto do precedente para a administração tributária? A inobservância das teses acarreta uma ofensa ao sistema de precedentes, em especial à segurança jurídica e o acesso à justiça? Para esse exame, serão apresentadas as espécies de lançamento tributário apontados pela doutrina e legislação tributária, o conteúdo do Tema Repetitivo nº 1.113 e, se possível, apontado qual deve ser a forma de constituição do crédito tributário do ITBI.

Quanto à metodologia, utilizar-se-á, o método de pesquisa dedutivo, partindo de premissas gerais para analisar a repercussão de um precedente vinculante no âmbito da administração tributária. No que se refere aos procedimentos técnicos, os tipos de pesquisa adotados foram: bibliográfica, fundamentada na literatura jurídica, como doutrina, revistas, publicações de artigos científicos, trabalhos monográficos, dissertações, teses e, em especial, na jurisprudência do STJ.

Do ponto de vista da natureza dos resultados, trata-se de uma pesquisa básica, pois o que se busca é um melhor entendimento da efetividade do lançamento tributário do ITBI e da observância do sistema de precedentes, sendo possível, mas não indispensável, apontar a melhor espécie de lançamento ao final. Quanto aos fins, à pesquisa será exploratória, pois pretende melhor compreender os fenômenos nuper mencionados.

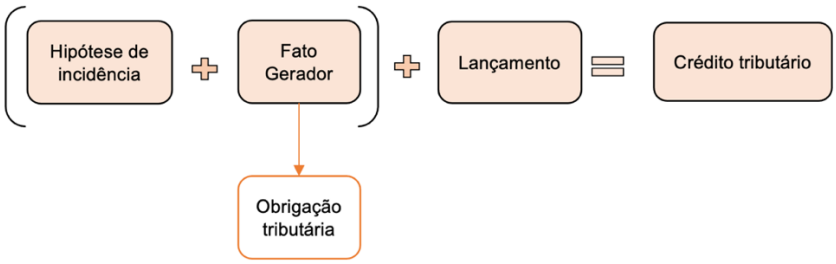
Inicialmente, buscar-se-á analisar as espécies de lançamento tributário permitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, perquirindo as diferenças existentes em sua procedimentalização e qual deles é o mais eficiente para fins de constituição do crédito tributário do ITBI. Em seguida, será realizado um exame do que foi decidido no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.113 do STJ, em especial, quanto à presunção de

adequação do valor declarado na compra e venda do imóvel com valor venal para fins de apuração da base cálculo do ITBI.

No capítulo que antecede as notas conclusivas, será feita uma investigação de qual espécie de lançamento tributário é a mais adequada para fins de constituição do crédito tributário do ITBI. Será investigado, ademais, como a inobservância do sistema de precedentes pode impactar o acesso à justiça, notadamente na manutenção da insegurança jurídica e no aumento de ações judiciais.

2 AS ESPÉCIES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal de 1988 adotou a teoria pentapartida do tributo[1] (MAZZA, 2018), sendo este o gênero das seguintes espécies: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial (arts. 145, I, II, III, c/c 147 e 148, todos da CF). O dever de pagar um tributo ao Estado surge após a verificação de algumas circunstâncias, as quais podem ser esquematizadas com a seguinte fórmula:



A hipótese de incidência corresponde à lei[2], que possui caráter prévio, geral e abstrato, ao passo que o fato gerador representa a ocorrência, no mundo, da previsão legal. Ou seja, o fato gerador tributário consiste na concretização da hipótese de incidência[3],

[1] A definição tradicional de tributo está prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN): "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (BRASIL, 1966).

[2] Em sentido estrito, ou seja, o produto de um processo legislativo, podendo, na hipótese, ser uma lei ordinária ou complementar.

[3] Até a década de 60, prevalecia a compreensão de que "hipótese de incidência" e "fato gerador" eram sinônimos (TEODOROVICZ, 2019, p. 737), tendo em vista o emprego de ambas as expressões no CTN, contudo, essa acepção não deve ser adotada. Apesar de não existir relevância prática na distinção dos institutos, a sua compreensão de forma autônoma é, didaticamente, indicada.

fazendo nascer a relação pessoal e transitória (obrigação tributária) entre os sujeitos da relação tributária.

A obrigação tributária, por si só, não é capaz de tornar o tributo exigível pelo Estado, sendo imprescindível a realização de um procedimento administrativo para constituir o crédito tributário. Esse procedimento é o denominado lançamento:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim **entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível**. (original sem destaque)

A literalidade do art. 142 do CTN é criticada, pelo menos, em dois aspectos: a previsão de necessidade de cálculo do tributo e a menção à penalidade, pois

> É sabido que existem os denominados tributos fixos, cujo montante independe de cálculo. É sabido também que no crédito se incluem as penalidades pecuniárias. Por isto, preferimos dizer que no lançamento se tem de calcular ou por outra forma definir o valor do crédito tributário. Por outro lado, a expressão literal do art. 142 do CTN expressa uma contradição em seus próprios termos. Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas proponha a aplicação da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento é aplicar a penalidade. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante. (MACHADO, 2001, p. 434).

É importante mencionar a divergência doutrinária acerca da natureza do lançamento, havendo posicionamento no sentido de ser um ato constitutivo (LINS E SILVA, 2001) e, em sentido diverso, declaratório (ROSA JÚNIOR, 2003). Não obstante prevalecer a eficácia declaratória de uma obrigação preexistente (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 179), é possível afirmar que o lançamento possui dupla função[4]: declarar os elementos que compõem a obrigação tributária e constituir o crédito tributário.

[4] A dupla função é tratada como eficácia dúplice do lançamento, a qual, para ser admita, é preciso observar "que o CTN que o CTN permitiu o aparecimento do crédito e da obrigação tributária em

> Isso significa que o vínculo surgido com a ocorrência do fato jurídico tributário não importa no aparecimento de um direito subjetivo para o Fisco, pois este não dispõe ainda de pretensão, ou seja, da faculdade de exigir a prática de determinada conduta. Para o CTN, pois, crédito e obrigação não são equivalentes, pois a lei cindiu a relação jurídica tributária: a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador e o crédito com o lançamento. Pode, portanto, existir obrigação sem crédito, pois este depende de um acontecimento: o lançamento; Conclui-se, portanto, no sentido de que o lançamento tributário, no direito brasileiro, apresenta as duas modalidades de eficácia. **É declaratório quanto à obrigação tributária e constitutivo em relação ao crédito tributário.** Eficácia mista ou dúplice. (PIMENTA, 2019, p. 143) (original se destaque).

A regulamentação dos aspectos gerais de determinado tributo deve ser feita por lei, a qual deve, dentre outros elementos, eleger uma das 3 (três) espécies de lançamento: direto ou de ofício; por declaração ou misto; por homologação ou autolançamento.

O lançamento é classificado como de ofício, ou direto, quando toda a procedimentalização é realizada pela autoridade administrativa (ROCHA, 2019). Essa espécie pode ocorrer de duas formas: quando a lei que instituir o tributo determinar que seja realizado (lançamento de ofício ordinário) ou quando houver necessidade em razão de alguma falha ou imprecisão nas declarações prestadas nas demais espécies (lançamento de ofício suplementar)[5].

O lançamento de ofício é pouco utilizado pelos entes federativos, mormente por se tratar de uma forma onerosa ao Fisco, tendo em vista que todo o procedimento é realizada sem o auxílio do contribuinte. Não obstante, é comum que o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor) e o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) sejam lançados de ofício, respectivamente, pelos Estados e Municípios competentes (RICARTE; ISAAC; 2021).

---

momentos distintos do procedimento de imposição tributária. Ocorre uma cisão lógica e cronológica entre essas duas categorias (crédito e obrigação). Isso é possível porque crédito e obrigação são categorias do direito positivo, ou seja, são construções do legislador. Sendo assim, este pode imprimir a essas categorias o perfil, o modelo que desejar." (PIMENTA, 2019, p. 143)

[5] As hipóteses de lançamento de ofício está previsto no art. 149 do CTN, o qual prevê a subespécie ordinária no art. 149, I, do CTN, e a suplementar nos demais incisos (art. 149, II ao IX, do CTN).

Quando a autoridade administrativa analisa, previamente ao pagamento[6], uma ou mais declarações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro que sejam imprescindíveis à efetivação do lançamento, têm-se a espécie denominada "por declaração" ou "misto" (ROCHA, 2019). Nessa modalidade, o procedimento é realizado em conjunto entre o sujeito passivo e a autoridade administrativa. Por exemplo, quando ocorre a doação de determinado bem, o contribuinte declara à autoridade fazendária estadual[7] todas as informações relacionadas ao negócio jurídico e, após exame das informações, é efetivado o lançamento[8].

Nos termos do art. 150 do CTN, o autolançamento ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribua ao contribuinte ou ao responsável tributário "o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homóloga." (BRASIL, 1966). Ou seja, o sujeito passivo declara a ocorrência do fato gerador, aplica o regime jurídico, calcula o tributo e paga o valor devido, não havendo quaisquer ingerência da autoridade administrativa, cuja atuação é restrita à fase de homologação (JARDIM, 2020).

É comum o estabelecimento de uma confusão em relação ao lançamento por homologação e por declaração, pois ambos necessitam, para a sua procedimentalização, da prestação de informações pelo sujeito passivo (ou terceiros) à administração tributária. Nesse sentido, qual seria a diferença entre eles? O lançamento por declaração ocorre em conjunto entre os sujeitos da obrigação tributária, e em momento que antecede o pagamento, ao passo que o lançamento por homologação é formalizado pelo contribuinte e, em momento posterior ao pagamento, a autoridade administrativa realizada a fiscalização homologando ou não.

O lançamento por declaração é comumente utilizado para o ITCMD (Imposto de transmissão causa mortis e doação) e ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), enquanto o lançamento por homologação é rotineiramente empregado para o IR (Imposto

---

[6] Pagamento em sentido amplo, ou seja, toda e qualquer forma de extinção do crédito tributário.
[7] A hipótese vertente é fato gerador do ITCMD (Imposto de transmissão causa mortis e doação), de competência dos Estados-membros.

[8] Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

de Renda) e ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) (DE OLIVEIRA, 2022).

Apesar de a maioria dos Municípios utilizarem, via de regra, o lançamento por declaração para constituir o crédito do ITBI (LIMA, 2015), o julgamento do Tema Repetitivo nº 1.113 do STJ pode tornar essa modalidade menos atrativa ao Município, como será analisado adiante.

3 A PRESUNÇÃO DE CONFORMIDADE DA DECLARAÇÃO DE COMPRA E VENDA COM O VALOR DE MERCADO PARA FINS DE LANÇAMENTO DO ITBI

O sistema de precedentes consiste em uma abordagem jurídica em que as decisões judiciais anteriores são consideradas como referências, vinculante ou meramente persuasivas, para casos futuros semelhantes. Em outras palavras, precedente é uma resposta institucional a uma situação jurídica posta sob julgamento, que tenha causado um ganho de sentido para as prescrições jurídicas envolvidas, mediante a obtenção de novos sentidos, pela escolha de um sentido específico em detrimento de outros ou, ainda, avançando sobre questões não aprioristicamente tratadas nas normas jurídicas (LOPES FILHO, 2020, p. 301).

Isso significa que decisões anteriores se tornam critérios que orientam os juízes a tomar decisões consistentes em casos similares, promovendo a isonomia e segurança jurídica, além de auxiliar diminuição de arbitrariedades. Não à toa, há previsão expressa no Código de Processo Civil (CPC) de que "os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente" (BRASIL, 2015), o que é operacionalizado, sobretudo, pelos precedentes vinculantes dispostos no art. 927 do diploma processual[9].

Dentre as espécies de precedentes vinculantes, ou seja, de decisões que são de observância obrigatória pelos juízes e Tribunais, os recursos repetitivos são utilizados

[9] Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF) para garantir a uniformidade e a previsibilidade das decisões judiciais.

No procedimento para julgamento de recursos repetitivos, haverá a seleção inicial de, pelo menos, um recurso representativo, identificando a questão de direito controvertida de forma repetitiva. Os processos similares que estão aguardando julgamento são suspensos temporariamente (sobrestados) até que a questão seja decidida no recurso representativo. Este é, em seguida, analisado e julgado pela Corte da Cidadania (STJ), considerando os argumentos das partes e os precedentes relevantes.

Com base na decisão do recurso representativo, o STJ formula uma ou mais teses que estabelecem a interpretação mais adequada[10] à questão de direito. A tese estabelecida é aplicada aos processos similares que estavam sobrestados, proporcionando, assim, uma solução consistente para todos eles.

Toda essa sistemática envolvendo o Recurso Repetitivo no âmbito dos Tribunais Superiores visa a eficiência e a uniformidade da jurisprudência e, em última análise, da aplicação do Direito (MELLO; BARROSO, 2016). Em consequência, é possível constatar que a redução da carga de trabalho dos tribunais ocorre ao evitar a repetição de análises idênticas em diversos processos (BECHO, 2017).

Sob o rito dos Recursos Especiais Repetitivos (Tema nº 1.113), o STJ definiu que:

> a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
>
> b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
>
> c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. (BRASIL, 2022, *online*)

[10] A presente pesquisa não pretende adentrar ao debate da (in) existência de uma decisão mais adequada e sobre a sua possibilidade de alcance por meio da atividade judicial. Todavia, impende registrar que a expressão “interpretação mais adequada” é estabelecida a partir da premissa do “romance em cadeia” e a sua relação com a intepretação e integridade do Direito (STRECK; MORBACH, 2019).

A partir dessas teses, os processos que envolvam a aferição da base de cálculo do ITBI deve considerar: que o IPTU não te relação com a base de cálculo do ITBI (item “a” da Tese nº 1.113); a presunção relativa de veracidade do contrato de compra e venda do imóvel apresentado pelo contribuinte (item “b”); e, que a Fazenda Pública Municipal não pode arbitrar, unilateralmente, a base de cálculo do ITBI em montante diverso daquele constante no contrato de compra e venda.

Embora o Código Tributário Nacional (CTN) preveja que a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) será o "valor venal", respectivamente, por meio dos arts. 33 e 39, a determinação do *quantum* é realizada de maneiras diversas, especialmente devido às diferenças entre os eventos que geram os impostos e as formas de lançamento. Os artigos 35 e 38 do Código Tributário Nacional estabelecem que o ITBI é gerado pela transmissão de propriedade ou direitos imobiliários e que sua base de cálculo é o "valor venal" dos bens ou direitos transmitidos, representando o valor de mercado para negociações regulares de imóveis.

Embora seja possível calcular uma média do valor dos imóveis no mercado com base em critérios como localização e tamanho, o preço específico de cada imóvel vendido pode variar a depender de circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para determinar o valor da compra e venda de um imóvel. Isso inclui fatores como a presença de melhorias, o estado de conservação, as necessidades financeiras do vendedor (como despesas urgentes ou mudanças nos investimentos) e as preferências do comprador (como a escassez de propriedades na região, benfeitorias específicas do imóvel ou proximidade com o trabalho e familiares), que influenciam na negociação do preço.

A capacidade de avaliar o valor de imóveis no mercado, levando em consideração critérios como localização e tamanho, não impede que a avaliação específica de cada propriedade varie em relação à média. Isso pode ocorrer devido a fatores diversos, como benfeitorias, estado de conservação e interesses subjetivos dos envolvidos na transação. Por exemplo, imaginando que 2 casas confinantes (casa A e casa B), do mesmo tamanho, na mesma rua de um determinado bairro e construídas no mesmo período terão, provavelmente, o mesmo valor venal. Contudo, nada impede que a casa A possua um valor menor do que a casa B, caso esta possua piscina, terraço, instalação de placas solares ou, simplesmente, em razão de o comprador preferir comprar, por razões puramente subjetivas, pagar mais por ela.

Pautado no princípio da boa-fé objetiva, o STJ reconheceu a presunção do valor médio de mercado do imóvel transacionado com o valor declarado pelo contribuinte na escrita de compra e venda, a qual é, no ato da transferência de propriedade, registrada no Cartório de Imóveis. Essa presunção só pode ser contestada pelo fisco se o valor parecer desarrazoadamente incompatível com a realidade ou houver falsidade ou fraude das declarações[11]. Presente indícios destes, um processo de administrativos fiscal para aferir a base de cálculo deve ser instaurado, garantindo ao contribuinte o direito ao contraditório.

Nessa linha de intelecção, não cabe ao ente tributante, no caso, aos Municípios, realizar o lançamento sem observância do que ficou decidido no Tema nº 1.113, sob pena de esvaziamento dos dois principais objetivos da adoção do sistema de precedentes no Brasil: segurança jurídica e redução de processos judiciais repetitivos, mormente em relação Fazenda Pública, a qual é, quantitativamente, a maior litigante do país[12]. Até porquê, o uso do precedente

> significa um dever de coerência, de manutenção de uma linha de entendimento consolidada ou inovadora frente às disposições legislativas. Não é uma simples imposição hierárquica, autoritária ou voluntarista. Quanto se desrespeita um precedente, atenta-se contra coerência sistêmica ampla, contra a integridade do Direito, e não contra a autoridade de um determinado juiz ou tribunal, que é irrelevante – ou ao menos possui importância relativizada frente a outros elementos – em termos hermenêuticos. (LOPES FILHO, 2012, p. 246)

Nessa linha de intelecção, é possível verificar que a tese vinculante do STJ determina que os juízes considerem a base de cálculo do ITBI como aquele valor declarado na escritura de compra e venda, sendo ônus da administração fazendária, por meio de um procedimento em contraditório, provar em sentido contrário.

---

[11] No voto condutor da tese repetitiva, ficou expresso que "nessa modalidade de lançamento, em face do princípio da boa-fé objetiva, presume-se que o valor da transação declarado pelo contribuinte está condizente com o valor venal de mercado daquele específico imóvel, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, a justificar a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que justificariam o *quantum* informado." (BRASIL, 2022, *online*).

[12] Em 2023, a competência especializada da Fazenda Pública no Poder Judiciário apresentou a maior taxa de congestionamento (BRASIL, 2023, p. 234)

Impende registrar que este precedente (Tema nº 1.113) vincula apenas o Poder Judiciário em sua atividade jurisdicional, logo, a administração fazendária não é obrigada, em tese, a seguir esse entendimento no âmbito dos processos administrativos. Contudo, realizar arbitramentos unilaterais no ato de lançamento do ITBI em quantia superior àquela declarada na escritura de compra e venda, indo de encontro às teses nuper mencionadas, certamente ocasionará um efeito contrário ao pretendido pela sistemática de precedentes: a excessiva propositura de ações judiciais de repetição de indébito tributário.

4 O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DO ITBI: A OBSERVÂNCIA DO SISTEMA DE PRECEDENTES PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO FORMA DE ACESSO À JUSTIÇA

O acesso à justiça pode ser traduzido como a possibilidade de solucionar, da forma mais adequada possível, determinada situação envolvendo um direito material, o que pode ser feito por meio de um processo judicial ou de outra forma equivalente, como a mediação, conciliação ou arbitragem (CAPPELLETTI; GARTH, 1988b). Essa releitura do acesso à justiça é bastante analisada a partir de sua efetividade e, principalmente, na busca de meios concretizá-la (MARASCA, 2007). Apesar de a redução de processos judiciais não ser o objetivo do acesso à justiça[13], mas mera consequência, não há dúvidas que o excesso de demandas dificulta (as vezes impede) a adequação solução de conflitos de forma eficiente.

A adequada observância dos precedentes obrigatórios desempenha um papel significativo na manutenção da estabilidade do Direito, o que contribui para fortalecer a confiança no sistema jurídico e permite que se compreenda melhor as normas que serão aplicadas em situações futuras (MELO; DO NASCIMENTO, 2022). Assim, a observância dos precedentes vinculantes pelo Judiciário e, até mesmo, pela administração

[13] Impende registrar que a teoria instrumentalista do processo dá enfoque, dentre outros, à redução de processos e pacificação social como escopo do processo (DINAMARCO, 2013). Entretanto, essa pesquisa parte das bases teóricas do processo constitucional democrático, o qual vem sendo devenvolvido por Gustavo Zagrebelsky (1989), Ítalo Andolina e Giuseppe Vignera (1990), Eduardo Couture (2006), José Alfredo de Oliveira Baracho (2008), compreendendo que eventual redução de demandas judiciais será mera consequência do direito fundamental ao acesso à justiça.

pública, certamente causará impacto na redução de processos judiciais interpostos quando houver desrespeita ao que já foi definido pelas cortes superiores. Por exemplo, caso a Fazenda Pública de determinado Município realize lançamentos tributários arbitrando a base de cálculo em valor superior ao declarado na compra e venda, o que aconteceria em ofensa ao Tema nº 1.113 do STJ, certamente haverá um excesso de ações de repetição de indébito tributário.

Os lançamentos tributários são feitos, predominantemente, de ofício ou por homologação, havendo poucos tributos sujeitos à modalidade mista (ou por declaração), como o ITCMD e o ITBI (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 185). De acordo com o STJ (Tema nº 1.113), o ITBI possui duas modalidades de lançamento[14]: por declaração, quando a legislação local exige que a Administração examine informações do contribuinte antes de calcular o tributo, ou por homologação, quando o contribuinte apura o valor e realiza o pagamento antecipado sem análise prévia da autoridade tributária.

Esses métodos de lançamento se justificam devido às diversas circunstâncias que afetam o valor de mercado de cada imóvel transacionado, conhecidas principalmente pelos negociantes. Em razão disso, o lançamento originário de ofício se torna impraticável, já que o fisco não pode antecipar as variáveis que compõem o valor do imóvel. Conforme foi apontado pelo Relator do recurso representativo do Tema nº 1.113 do STJ,

> Após cuidadosa reflexão, cheguei à conclusão de que o ITBI, em razão de seu fato gerador, somente comporta duas das modalidades de lançamento originário: por declaração ou por homologação, a depender da legislação municipal de cada ente tributante, sendo inviável ao fisco proceder, de antemão, ao seu lançamento de ofício.
>
> (...) Tanto o lançamento por declaração quanto o (lançamento) por homologação estão justificados pelas inúmeras circunstâncias já referidas que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio. E aqui reside a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que

[14] Impende registrar uma terceira possibilidade: lançamento de ofício suplementar, caso ocorra algum dos casos previstos no art. 149, II ao IX, do CTN. Todavia, deve-se considerar apenas o lançamento por homologação ou declaração como espécies de lançamento ordinário para o ITBI.

> autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido, in concreto. Assim, repita-se, não dispondo de todos os elementos fáticos necessários ao juízo de certeza quanto ao valor do imóvel transmitido, não há como a Administração dispensar a participação do contribuinte no procedimento regular de constituição do crédito para estabelecer, antecipada e unilateralmente, a base de cálculo. (BRASIL, 2022, *online*).

Ou seja, a atuação do contribuinte durante o ato de lançamento é indispensável, pois somente com as informações relacionadas ao contrato que será possível proceder à constituição do crédito tributário. Assim, remanesce ao Fisco Municipal realizar o lançamento do ITBI de duas formas: por declaração ou por homologação.

A partir do momento em que o Fisco realiza o lançamento por declaração do ITBI considerando uma base de cálculo acima da que consta na escritura de compra e venda, duas coisas podem acontecer: i) o contribuinte aceitar o valor arbitrado unilateralmente, realizar o recolhimento e, eventualmente, propor uma ação judicial de repetição de indébito; ou, ii) o contribuinte impugnar, administrativamente, o arbitramento unilateral, tornando o processo de aquisição do imóvel mais lento, pois remanesceria pendente a transferência da propriedade até a solução acerca da base de cálculo.

Em ambos os cenários, é possível observar a ineficiência da administração pública, pois seria necessário atuar de forma prévia à extinção do crédito tributário na via administrativa (cenário ii) ou em momento posterior (cenário i).

Ao optar pelo lançamento por declaração, mormente quando não se observa o valor constante na escritura de compra e venda, a Fazenda Pública Municipal atrai para si o encargo de iniciar um processo administrativo em relação a todos os contratos de compra e venda de forma antecedente ao pagamento do tributo, o que, claramente, é improdutivo. Não é sem motivo que o lançamento por declaração é pouco utilizado, sendo mais eficiente "obrigar o próprio sujeito passivo a aplicar o direito ao antecipar o pagamento e prestar a declaração" (ALEXANDRE, 2018, p. 460).

No lançamento por homologação, os encargos administrativos de fiscalização são transferidos, em grande parte, ao contribuinte, que passa a se relacionar com o fisco também por meio de obrigações acessórias, como o envio de declarações, bem como à realização do pagamento antecipado do tributo.

A modalidade de lançamento por homologação, na qual o contribuinte é compelido a identificar o fato gerador, calcular o montante tributário, fornecer a declaração pertinente e efetuar o pagamento antecipado, representa uma abordagem eficaz (de menor despesa, mais provável de se concretizar e alinhada com o propósito da Administração Tributária de angariar recursos fiscais) que desloca o custo administrativo para o contribuinte (DE ARAÚJO E MENDONÇA; DA SILVA FILHO, 2017).

Essa modalidade se mostra vantajosa por diversos motivos, dentre eles: gera uma economia de recursos, pois reduz a carga de trabalho burocrático sobre a administração pública, delegando a maior parte da responsabilidade de cálculo e declaração aos contribuintes; ao delegar parte do processo aos contribuintes, a administração fazendária pode focar seus recursos em atividades de fiscalização mais complexas e em casos de maior risco; a antecipação do pagamento pelos contribuintes gera fluxo de receita para o Município de forma mais rápida, além de tornar mais célere a aquisição dos imóveis.

Não há dúvidas que, aumentando a transparência nas informações fiscais, a necessidade de intervenção dos agentes fazendários para realização dos lançamentos tributários diminui. Isso pode ocorrer porque oferece aos contribuintes uma compreensão mais nítida das implicações de suas ações, resultando em decisões mais informadas e em uma maior disposição para cumprir as obrigações tributárias sem onerar o Estado com custos adicionais. Além disso, permite que a fiscalização concentre seus esforços nos contribuintes que apresentam maiores níveis de não conformidade, reduzindo a quantidade de procedimentos necessários (VETTORATO; AFONSO; e, FUCK, 2020, p. 207).

Surgem trabalhos acadêmicos apontando a utilização da inteligência artificial (IA) na coleta fiscal, cobrança extrajudicial e execução fiscal com efetiva economia de gastos públicos, inclusive, nos tributos lançados por homologação (ZILVETI, 2019, p. 486-487). A redução de processos administrativos e, especialmente, da utilização dos agentes fazendários no trâmite burocráticos é algo que está sendo buscado visando tornar a administração pública mais efetiva.

Nessa linha de intelecção, utilizar o lançamento por declaração para a constituição do crédito tributário do ITBI é a opção menos eficiente. A uma, pois o valor que consta na escritura pública possui presunção relativa de veracidade, a qual deve ser considerada como base de cálculo, conforme tese vinculante do STJ; a duas, a análise, de forma prévia à constituição do crédito tributário, de todas as escrituras de compra e venda pelos agentes

fazendários torna o processo administrativo mais lento e sobrecarregado, ao invés de concentrar os esforços na fiscalização de possíveis fraudes durante todo o prazo prescricional (5 anos); e, a três, aumenta a quantidade de ações judiciais visando a repetição do indébito tributário fundadas nas teses vinculantes (Tema Repetitivo nº 1.113).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito dessa pesquisa foi analisar, à luz do precedente vinculante do STJ (Tema Repetitivo nº 1.113), o impacto da presunção de veracidade do valor informado pelo contribuinte na compra e venda de um imóvel para fins de constituição do crédito tributário do ITBI. Para tanto, foi realizado um exame das espécies de lançamento tributário e o detalhamento da sua operacionalização, mormente quanto a participação dos sujeitos da obrigação tributária.

Com relação ao ITBI, foi possível constatar que o lançamento por declaração é o método menos eficiente de fiscalização e arrecadação do que a modalidade por homologação, devendo ser este o meio a ser utilizado para a constituição do crédito tributário. Isso, pois, o STJ decidiu, de forma vinculante, que a escritura de compra e venda goza de presunção relativa de veracidade, sendo vedado ao fisco atribuir valor diverso sem a instauração de um processo administrativo tributário.

Pelo valor da transação declarado pelo contribuinte gozar da presunção de que é condizente com o valor de mercado, não há razão para que os Municípios optem pela lançamento por declaração, mormente ao levar em consideração que o precedente do STJ nuper citado é vinculante. Como foi possível observar, a base de cálculo do ITBI deve ser, em regra, o valor declarado no contrato de compra e venda, sendo vedada à administração tributária realizar o arbitramento unilateral ou utilizar a base de cálculo do IPTU como referencial.

Dessa forma, realizar a constituição do crédito tributário por meio da análise prévia de todos os contratos de compra e venda de imóveis mostra-se improdutivo tanto para a administração pública quanto para o contribuinte. Este, fica submetido à espera de um lançamento que pode demorar semanas ao invés de realizar o autolançamento, pagar antecipadamente o tributo e aguardar a homologação no prazo prescricional. Aquela, por sua vez, precisa utilizar o aparato administrativo para todos os lançamentos de ITBI, ao invés de concentrar seus esforços na fiscalização e análise minuciosa de possíveis fraudes.

Assim sendo, o autolançamento é o meio mais eficiente para a constituição do crédito tributário do ITBI.

Por fim, é possível inferir que os Municípios precisam reestruturar a legislação tributária no âmbito de sua competência, respeitar o sistema de precedentes e economizar o escasso dinheiro público, procedendo à análise de incongruências em momento posterior ao pagamento e dentro do prazo prescricional. Caso contrário, o sistema de precedentes não terá eficácia plena na promoção do acesso à justiça e da segurança jurídica, pois, eventuais arbitramentos unilaterais da base de cálculo em valor diverso do declarado pelo contribuinte irá aumentar a quantidade de ações de repetição do indébito tributário. Naturalmente, essa pesquisa não pretendeu esgotar a análise do tema, sendo de grande contribuição a realização de uma pesquisa empírica em um ou mais Municípios para a investigação do tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDOLINA, Italo; VIGNERA, Giuseppe. **Il modello costituzionale del processo civile italiano: corso di lezioni**. Milano: Giappichelli, 1990.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Direito processual constitucional**: aspectos contemporâneos. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG,** n. 71, p. 499-530, 2017.

BRASIL. CNJ: **Justiça em números**. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf /uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919. pdf>. Acesso em 07 de set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (CPC).** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm.> Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL, **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL, STJ, **Recurso Especial nº 1.937.821/SP**, Primeira Seção, julgado em 24/2/2022, disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131&registro_numero=202000120791&publicacao_data=20220303> Acesso em 7 de set. 2023.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça,** tradução de Ellen Gracie Northfleet**.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1988.

COUTURE, Eduardo**. Fundamentos de derecho procesal civil**. Director, 2006.

DE ARAÚJO E MENDONÇA, Maria Lírida Calou; DA SILVA FILHO, Arnaldo Coelho. A indução tributária como meio de construção de uma administração tributária eficiente. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 12, n. 3, p. 816-836, 2017.

DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Bases de Cálculo do IPTU a2oe do ITBI (e do ITCMD). **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 554-568, 2022.
DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo.** 15. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial F. **Manual de direito financeiro e tributário**. Saraiva Educação SA, 2020.

LIMA, Luiz Sávio Aguiar. Hipótese de incidência do ITBI e a aplicação do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. **Revista Diálogos Acadêmicos**, v. 1, n. 2, 2015.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo.** 3. ed. rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2020.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. Precedente e norma: usam-se precedentes judiciais como se aplicam normas legislativas?. **Revista Opinião Jurídica**, v. 10, n. 14, p. 231-252, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19a Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MARASCA, Elisângela Nedel. Meios alternativos de solução de conflitos como forma de acesso à justiça e efetivação da cidadania. **Revista Direito em Debate**, v. 16, n. 27-28, 2007.

MAZZA, Alexandre et al. **Manual de direito tributário**. Saraiva Educação SA, 2018.

MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. **Revista da AGU**, v. 15, n. 3, p. 9-52, 2016.

MELO, Luis Felipe Muniz; DO NASCIMENTO, Luis Carlos. Respeito aos precedentes obrigatórios: um caminho necessário à segurança jurídica**. Revista de Direito**, v. 14, n. 01, p. 01-33, 2022.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Questões polêmicas sobre o lançamento tributário. 2019. **Revista Científica da FASETE**. v. 13 n. 22 (2019), p. 132-145.

RICARTE, Mariana João; ISAAC, David Borges. A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O PRAZO PRESCRICIONAL. **Revista Reflexão e Crítica do Direito**, v. 9, n. 1, p. 298-319, 2021.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. Grupo Almedina, 2019.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SILVA, Joana Lins e. **Fundamentos da Norma Tributária.** São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 176.

STRECK, Lenio Luiz; MORBACH, Gilberto. Interpretação, integridade, império da lei: o direito como romance em cadeia**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 20, n. 3, p. 47-66, 2019.

TEODOROVICZ, Jeferson. Apontamentos sobre a evolução dos componentes estruturais do" pressuposto de fato"(fato gerador ou hipótese de incidência) no direito tributário. **REVISTA QUAESTIO IURIS**, v. 12, n. 04, p. 718-753, 2019.

VETTORATO, Gustavo; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. Transparência tributária e eficiência arrecadatória: análise de dados empíricos. **Revista de Direito Brasileira**, v. 27, n. 10, p. 92-111, 2021.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **Processo costituzionale**. Milano: D. A. Giuffrè, 1989.

ZILVETI, Fernando Aurelio. As repercussões da inteligência artificial na teoria da tributação**. Revista Direito Tributário,** n. 43, p. 483-498, 2019.