



**PUC  
GOIÁS**



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO  
MONOGRAFIA JURÍDICA

**A CONTROVERSA INCIDÊNCIA DO ITBI: AS DIVERGÊNCIAS NAS  
INTERPRETAÇÕES DE SUAS IMUNIDADES APLICADAS ÀS EMPRESAS DO  
SETOR IMOBILIÁRIO.**

ORIENTANDO – GEFERSON HENRIQUE SILVA BRAGA  
ORIENTADORA – PROF.<sup>a</sup> DR.<sup>a</sup> FERNANDA DE PAULA FERREIRA MOI

GOIÂNIA-GO

2022

GEFFERSON HENRIQUE SILVA BRAGA

**A CONTROVERSA INCIDÊNCIA DO ITBI: AS DIVERGÊNCIAS NAS  
INTERPRETAÇÕES DE SUAS IMUNIDADES APLICADAS ÀS EMPRESAS DO  
SETOR IMOBILIÁRIO.**

Monografia Jurídica apresentado à disciplina  
Trabalho de Curso I, da Escola de Direito,  
Negócios e Comunicação, Curso de Direito, da  
Pontifícia Universidade Católica de Goiás  
(PUCGOIÁS).

Prof.<sup>a</sup> Orientadora – Dra. Fernanda de Paula  
Ferreira Moi.

GOIÂNIA-GO

2022

GEFFERSON HENRIQUE SILVA BRAGA

**A CONTROVERSA INCIDÊNCIA DO ITBI: AS DIVERGÊNCIAS NAS  
INTERPRETAÇÕES DE SUAS IMUNIDADES APLICADAS ÀS EMPRESAS DO  
SETOR IMOBILIÁRIO.**

Data da Defesa: 19 de maio de 2022

BANCA EXAMINADORA

---

Orientador (a): Prof. (a) Dr<sup>a</sup> Fernanda de Paula Ferreira Moi

Nota

---

Examinador (a) Convidado (a): Prof. Me. Luiz Antônio de Paula

Nota

À minha mãe, o meu exemplo de força, inteligência e dedicação.

## **AGRADECIMENTOS**

Não existem conquistas solitárias, portanto compartilho com os seguintes as alegrias pela conclusão desse trabalho, primeiramente pela compreensão de todos, além disso, ao meu pai que me permitiu a dedicação e sempre fez ao máximo para que eu tivesse o maior conforto na minha trajetória, ao meu irmão por me acompanhar nesse trabalho e me proporcionar momentos de dedicação e silêncio. Aos meus amigos, especialmente a Gilmara, Bruno, Gabriel, Lourenço, Roberta, Andressa, Luennes, Eduardo, Thiago, que aceitaram tantas ausências justificadas, foram compreensivos, e, principalmente me ajudaram em tantos momentos na construção desse trabalho e aos colegas de trabalho que fiz na PwC, que me ofereceram suporte e conselhos nessa jornada do conhecimento e contribuíram, com a escolha e desenvolvimento do tema.

## RESUMO

O presente trabalho tem como escopo a análise da incidência de imunidade nas transações de integralização de imóveis por empresas do setor imobiliário, buscando uma interpretação linear e gramatical quando necessário recorrer a sustação de dúvidas a respeito da letra da lei, e, recursos da hermenêutica teleológica se cabível, quando houver omissão ou lacunas que deverão ser suplantadas para o adequado entendimento e compreensão dos resultados, para isso utilizamos, além de doutrinas, o RE 796.376 que, em teoria, permitiu a imunidade de ITBI para realizar integralizações de capital de maneira não condicionada, para isso foram separados os últimos dois capítulos para a explanação do tema e justificção da corrente utilizada na conclusão do presente trabalho, sendo o primeiro capítulo dedicado a apenas delimitar as abordagens utilizadas durante a pesquisa.

**Palavras-chave:** Impostos. Patrimônio. Direito Imobiliário.

## **ABSTRACT**

The present work has as its scope the analysis of the incidence of immunity in the transactions of payment of properties by companies in the real estate sector, seeking a linear and grammatical interpretation when necessary to resort to the suspension of doubts regarding the letter of the law, and, resources of teleological hermeneutics if applicable, when there are omissions or gaps that must be overcome for the proper understanding and understanding of the results, for this we use, in addition to doctrines, RE 796,376 which, in theory, allowed ITBI immunity to carry out capital payments in a non- conditioned, for this, the last two chapters were separated for the explanation of the theme and justification of the current used in the conclusion of the present work, being the first chapter dedicated to just delimiting the approaches used during the research.

**Keywords:** Tax. Property. Real Estate.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

STF – Supremo Tribunal Federal do Brasil

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

CTN – Código Tributário Nacional

CTM – Código Tributário Municipal

AI – Agravo de Instrumento

ITBI – Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis Inter Vivos

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>1 DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO.</b> .....	11
1.1 CONCEITO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ....	12
1.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ....	15
1.3 PRINCIPAIS DIFERENÇAS DA NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E IMUNIDADE. ....	18
1.4 DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ....	19
<b>2 A APLICAÇÃO DO ITBI E A RECEPÇÃO DO CTN.</b> .....	22
2.1 A COBRANÇA DE ITBI NA CRFB/88 E NO CTN. ....	22
2.2 O FATO GERADOR E A RECEPÇÃO DO ART. 35 CTN. ....	24
2.3 A BASE DE CÁLCULO PARA COBRANÇA. ....	27
<b>3 AS HIPÓTESES DE IMUNIDADE DE ITBI FRENTE A JURISPRUDÊNCIA ANTES E APÓS O RE 796.376.</b> .....	30
3.1 O RE 796.376. ....	30
3.2 A RECEPÇÃO DOS ARTS 36 E 37 DO CTN. ....	32
3.3 CRÍTICA ÀS HIPÓTESES DE IMUNIDADE DE ITBI PRESENTES NO RE 796.376. ....	35
<b>CONCLUSÃO</b> .....	38
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	40

## INTRODUÇÃO

O contribuinte brasileiro é muito penalizado pela ineficiência do Sistema Tributário Nacional, conforme menciona a pesquisa “Tax do Amanhã” (2020) realizada pela empresa Deloitte, que atua em mais de 150 países, onde analisou, dentre outras coisas, o tempo gasto para pagar impostos e o percentual da renda destinada ao setor tributário, e verificou que são necessárias 37mil horas para que seja realizado o pagamento de impostos diversos, em uma empresa de médio porte.

Diante disso, percebe-se que o Sistema Tributário Nacional é complicado, outro exemplo que demonstra isso é o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 245.785, que há 20 anos busca a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), pois já era pacificado na doutrina majoritária que seria necessário ser calculado com base, apenas, no faturamento da empresa:

O exame do que deve ser entendido como receita para efeitos da delimitação da base de cálculo das contribuições sociais não deve deixar de ser precedido pela análise sobre o sentido do termo “faturamento”, utilizado pela Constituição Federal de 1988 em sua redação primitiva para definir, no art. 195, a competência tributária da União para a instituição de contribuições para a seguridade (TROIANELLI: 2007, p 205)

Conforme mencionado, para ser calculado o valor das contribuições federais deveria ser contabilizado o valor do produto comercializado, que é aquilo considerado como faturamento para as empresas. Então com a decisão do RE 245.785 tomada em 2021, a jurisprudência foi modificada. Além disso, a tese teve seus efeitos modulados de modo a retroagir desde 2017, quando foi fixada no Supremo Tribunal Federal (STF), portanto passou-se a permitir que esses contribuintes retirassem o imposto antes de realizar o cálculo das contribuições, além de deferir às ações que buscavam ressarcir a parte das contribuições que foram indevidamente pagas.

No entanto, tal decisão abre precedente interpretativo para outras discussões, como a que diz respeito ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), o qual também está contido na base de cálculo do PIS/COFINS e, assim como o ICMS não é mercadoria nem serviço, mas caberá o julgamento do RE 592.616 solucionar tal impasse.

Observando essas dissonâncias, é possível inferir que parte do problema se dá pelo modelo de Sistema Tributário Nacional adotado, ainda que esse seja o modelo mais adequado frente ao tipo de Estado Constitucional adotado, o federalismo. Destarte, nosso Sistema que reparte competências e obriga os entes federados a respeitar a principiologia instituída pela Carta Magna, impede que seja implantado um Código Tributário Nacional Único, como menciona Harada:

De fato, em um Estado Federal, onde convivem três esferas políticas autônomas, não é possível cogitar um Sistema Tributário Nacional nos moldes existentes nos países unitários.

Contudo, forçoso reconhecer que o legislador constituinte modelou o Sistema Tributário de forma cabal e definitiva, nada deixando à eventual contribuição do legislador infraconstitucional.

Logo, tributos federais, estaduais e municipais e, por conseguinte, os respectivos legisladores, estão vinculados aos princípios constitucionais tributários, não podendo ampliar, nem reduzir as limitações ao poder de tributar (HARADA: 2021, p 21)

Por conseguinte, outra parte do problema se dá pelo desconhecimento por parte dos legisladores, a respeito do tema, os quais implantam normas ambíguas, o que implica na interpretação pulverizada e dissonora de juízes que, na ausência de vara especializada, formulam suas próprias teses, como é possível denotar do seguinte excerto do Constituição de 1988:

Art. 156, §2º, 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;

A priori, por meio de interpretação gramatical, não é possível definir se a limitação imposta no final do inciso se aplicaria a hipótese advinda da primeira oração, diante dessa dúvida é possível destacar duas decisões, que mencionam a supramencionada norma, porém em contextos completamente opostos: uma do Tribunal de Justiça de São Paulo, o Agravo de Instrumento (AI) nº 2042850-06.2021.8.26.0000 e o Recurso Especial (REsp) nº 1.336.827, onde o primeiro permite às empresas que possuem atividade preponderantemente imobiliária realizar imóveis em seus capitais sociais sem considerarem o fato gerador de Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI), enquanto o segundo nega provimento a um pedido semelhante se utilizando do mesmo referido artigo, além disso enfatiza que a

atividade da empresa não deverá ser preponderantemente imobiliária para que a não incidência seja aplicada.

Além da contradição apresentada, existem outros problemas de comunicação e interpretação da normativa que afetam a cobrança do supramencionado imposto, como esclarece Hugo Machado a respeito:

Na verdade, a norma da Constituição, ao definir a imunidade, referiu-se à extinção de pessoa jurídica. Isto poderia levar à conclusão de que na hipótese estabelecida pelo art. 37, § 4º, do Código Tributário Nacional, mesmo havendo a extinção da pessoa jurídica, haveria a transmissão dos bens e, portanto, a incidência do imposto quando a atividade preponderante do adquirente seja imobiliária. Tal conclusão, porém, seria equivocada porque a referência feita na norma imunizante a extinção da pessoa jurídica apenas prestou-se para qualificar uma hipótese de não incidência. Quando se opera a extinção da pessoa jurídica não se pode cogitar de transmissão entre vivos, pois o transmitente não subsiste ao ato. (MACHADO: 2015, p 384-385)

Portanto, depreende-se que o setor imobiliário sofre com as agruras da falta de coesão da jurisprudência tributária, mas tal inconveniente poderia ter sido sanado observando a harmonização da norma constitucional convergir com o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), como menciona o recente voto do Ministro Alexandre de Moraes no RE 796.376, onde explica que é possível fragmentar o inciso em duas orações distintas, o primeiro diz respeito a integralização de capital, o segundo a cisão, fusão, incorporação e extinção e sua exceção, como se observa:

A Carta Magna de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis. Do teor do inciso I acima, extrai-se que não incide o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica

O inciso I do Art. 36 do Código Tributário Nacional reflete esse mandamento constitucional, ao dispor que:

‘Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - Quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - Quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.’

Este dispositivo foi recepcionado pela CF/88, por se harmonizar com o teor do inciso I do § 2º da Lei Maior.

(<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490> acesso em 06/09/2021)

Contudo, ao cancelar a harmonização do Art. 36 do CTN em consonância com a CF/88, o Excelentíssimo Ministro possivelmente formou outra delimitação, a

respeito das exceções relativas a cobrança do ITBI, pois é feita a referência ao referido Artigo em seu subsequente, o Art. 37 do CTN, que trata também sobre a não incidência do imposto, além disso, o Art. 156, §2º, I, da Carta Magna não estaria restrito apenas às exceções impostas no Art. 36 do CTN, mas também estaria constricto à outra exceção do mesmo códex, conforme o seguinte excerto:

Art. 37 O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.  
[...] § 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Portanto depreende-se uma inovação jurisprudencial, uma vez que o RE 796.376 possui tese com repercussão geral, então permitiria as empresas do setor Imobiliário incorporarem, cindirem e se fundirem totalmente em transações imunes, conseqüentemente é o que tem decidido alguns juízes. Cabe ressaltar os seguintes exemplos: a Apelação nº 1000768-87.2019.8.26.0471 do Tribunal de Justiça de São Paulo, que permitiu incorporar 27 imóveis, utilizando-se da justificativa que as pessoas jurídicas foram completamente absorvidas, logo, extintas, conforme suscitado no Art. 36 e, conseqüentemente, o Art. 37 do CTN. Não obstante, o mesmo Tribunal, mas em outra decisão, determinou que o supracitado artigo não foi recepcionado, tal tese foi levantada na Apelação nº 1052710-59.2016.8.26.0053, como proferiu o relator:

A regra do art. 37, § 4º, do CTN não está nem nunca esteve inserida em Constituições. Trata-se, antes, da extensão do campo da imunidade do ITBI. Como tal, tem natureza de mera isenção, revocável pelo instrumento normativo adequado a esta medida a lei ordinária municipal ou distrital. (<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/782073957/agravo-de-instrumento-ai-70082266461-rs/inteiro-teor-782073976> acesso em 06/09/2021)

Por isso, para sanar tais incongruências nas interpretações, foi realizada a tentativa de interpor um REsp nº 193.719, com a finalidade de reformar um acórdão que dispunha claramente sobre a não recepção do Art. 37, § 4º do CTN, pois estaria em suposta discordância ao Art. 146, III, “a”, da CRFB/88, porém restou-se frustrada diante de outro problema: a competência absoluta para dirimir assuntos relativos a natureza tributária, porque o STJ não conhece recursos para avaliar causas amparadas na CRFB 88 e o STF faz o mesmo, justificando que o imbróglio está presente na legislação infraconstitucional, porquanto trata-se de um imposto cuja responsabilidade pertence a esfera municipal.

## 1 DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO.

É importante definirmos as diferenças entre os institutos de Imunidade e Isenção tributária, uma vez que o tema do presente estudo está circunscrito apenas nas hipóteses de Imunidade, e, mesmo que os institutos tenham fins parecidos, (porque no senso comum a finalidade de ambas é a formulação hipóteses onde o tributo não será aplicado) faz-se necessária a diferenciação, pois são conceitualmente diferentes, possuem competências e regimes de aplicação que, quando confundidos, podem acionar mecanismos de controle de constitucionalidade.

A princípio, para cancelar a existência de um conceito definido e bem delimitado, no que tange a competência para a criação de Imunidade e Isenções, partiremos do pressuposto ilustrado por Harada, que demonstra a diferença entre os itens mencionados:

A única certeza, e nisso há unanimidade na doutrina e na jurisprudência, é que a Imunidade se situa no plano constitucional, definindo as competências, tributárias, ao passo que a isenção atua no plano infraconstitucional, cabendo ao legislador ordinário estatuir as hipóteses isentivas. E, por força do princípio da especialidade (art. 150, § 6º, da CF), a isenção somente pode ser instituída por lei específica, salvo quando conste no corpo da lei que instituiu o tributo. (HARADA: 2020, p. 18)

Cabe ressaltar que a delimitação desse conceito se deve ao modelo de Estado adotado, o federalismo, presente na Constituição de 1988, que tem como finalidade dar espaço aos múltiplos interesses dos entes federados, contudo, sob as diretrizes dispostas na Carta Magna, que dentre essas, está presente a repartição competências, onde dispõe quanto o poder de tributar, nela é definido e dividido com todos os entes federados algumas atribuições, que juntas integram o Sistema Tributário Nacional, que possui como finalidade a liberdade das outras esferas federativas, que não estariam submissas a um Código Tributário Nacional imposto pela União, que dispusesse sobre todas as demandas e não refletisse as necessidades das mais remotas regiões.

Contudo, para definirmos os outros pilares que ainda não possuem entendimento pacificado, no que tange os institutos supramencionados, é basilar a ideia de que, conforme o conceito da pirâmide de Kelsen, em um Estado, a maior força normativa estará em sua Constituição, e, subseqüentemente a das leis complementares:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental - pressuposta. A norma fundamental - hipotética, nestes termos - é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.

Se começarmos levando em conta apenas a ordem jurídica estadual, a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado. A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais. (KELSEN: 1985, p 166)

Portanto, depreende-se desse excerto que a norma tributária existente na Constituição e é hierarquicamente superior, só então, na segunda secção normativa dessa pirâmide, estão dispostas as leis complementares. Diante disso ainda que existam interpretações jurisprudenciais inovativas, que se distanciem dos princípios tributários, o estudo do presente Capítulo basear-se-á, apenas, na doutrina e nas normas sustentadas pelos artigos presentes na Seção II, III e IV do Título VI da Carta Magna de 1988.

### 1.1 CONCEITO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.

Trata-se de um instituto, que deve ser utilizado exclusivamente pelo legislador competente, criado por meio de lei infraconstitucional, a qual gera uma ou mais ressalvas na existência de determinado tributo e desobriga o sujeito passivo. Então, caso um fato seja tributariamente isento, mesmo se o fato gerador estiver legalmente descrito, nessa situação ele não seria cabível e a cobrança não seria aplicável. Esse conceito foi retirado da doutrina de Harada, que determina:

Portanto, mostra-se correta a tese da isenção como norma de não incidência juridicamente qualificada, como sustentado por uma parcela ponderável de juristas de renome. (HARADA: 2020, p. 30)

Para sustentar o conceito, que prevê que seja competente o ente que formulou a legislação e poderá isentar determinado sujeito. Para isso, partiremos de uma interpretação teleológica, porque seguindo José Maria Arruda de Andrade que diz:

Diante da indisponibilidade dos bens públicos, o CTN restringiu a possibilidade de redução daquelas prestações, razão pela qual se optou pela

determinação do uso do método literal. Essa afirmação não pode ser confundida, entretanto, com a opinião de que o intérprete utilizará apenas um elemento, até porque essa divisão é muito mais didática do que real. Trata-se, isto sim, da prescrição de que não se justificarão decisões baseadas em *topoi* teleológicos ou mesmo sistemáticos quando o tema for isenção, suspensão, exclusão ou dispensa de cumprimento de deveres instrumentais ou obrigações acessórias. (ANDRADE, 2010, p 191)

Então, na normativa a seguir, o preceito formulado anteriormente deve se aplicar a todos os entes federados, o que significa que, apenas a esfera com competência para tributar, poderá isentar, conforme o disposto na Constituição:

Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Ainda no campo da capacidade, a lei a ser formulada deverá estar apartada, escrita em ato específico, ou seja, em objeto legislativo que dispõe apenas sobre o tributo, segundo a Carta Magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

No entanto, ainda que não seja vedado a instituição de impostos por meio de Medida Provisória, a doutrina majoritária vê um claro atrito entre o requisito da urgência com o princípio da anterioridade, que dispõe o seguinte:

Segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito (CARVALHO: 2018, p. 218)

E como menciona Harada:

E mais, relativamente aos impostos sujeitos ao princípio da anterioridade a medida provisória só poderá surtir efeitos a partir do exercício seguinte, se convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (§ 2o do art. 62). (HARADA: 2021, p 661)

Portanto é possível depreender que diante de uma Medida Provisória (MP), que gera um tributo, ainda que a lei não limite esse poder de legislar, extrai-se da

hermenêutica que deve se respeitar os princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal como como todas as leis dessa matéria, além disso, diante da necessidade de que a MP siga o processo legislativo, deverá ser aprovada em até 120, ou caducará e não poderá surtir seus efeitos para o próximo exercício. Apesar de não ser juridicamente impossível, porque há uma janela de 30 dias entre o princípio da anterioridade nonagesimal e a votação em até 120 dias, é inviável que seja editada uma MP para a criação de tributos necessariamente seguirá o mesmo processo das leis ordinárias, o que descaracterizaria a MP, e nos levaria a concluir que esse instrumento não cria tributos, apenas os majora ou reduz.

No que tange a criação de uma ressalva na aplicação do tributo, é discutido se o critério temporal é um obstáculo ao conceito supramencionado, ou seja, se é necessário a pré-existência da norma a ser limitada. Para essa análise, observaremos o critério gramatical, pois como menciona Tércio Sampaio Ferraz Jr.

Quando se enfrenta uma questão léxica, a doutrina costuma falar em interpretação gramatical. Parte-se do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para obter-se o correto significado da norma.

(...)No fundo, pois, a chamada interpretação gramatical tem na análise léxica apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, não para resolvê-lo. (FERRAZ JR., 2001, p. 283),

Então para demonstrarmos esse conflito, a fim de resolvê-lo em seguida, pela análise léxica sabe-se que ressalvar é verbo transitivo, ou seja, é necessário a complementação por meio de objeto direto, isso implica que sempre haverá algo a ser ressalvado, contudo não necessariamente deverá haver uma existência anterior à norma que cria o tributo, mas pode ser observado a coexistência do surgimento da excepcionalidade com a norma geradora da obrigação.

Destarte, pode o legislador, desde que seja competente, criar a exigibilidade do tributo e no mesmo ato tornar excepcional o fato gerador às situações que julgar necessárias. Contudo não é possível que exista uma isenção anterior a norma que cria o fator gerador, pois não há que se falar de isenção para aqueles que já não estão sujeitos a exigibilidade do pagamento.

Ademais, tal discussão a respeito da temporalidade é pouco frutífera, já que única hipótese que tal item seria discutido é na existência de um conflito de normas entre o ato jurídico que cria um fato gerador e aquele que o isenta.

Contudo, conforme os critérios presentes na LINDB, o ato jurídico que excepciona o fato gerador sempre deverá estar em mesmo grau hierárquico, por se tratar de isenção, onde o pressuposto fundamental é a competência do legislador. O segundo é o cronológico, que devido a lógica do Direito Tributário a norma que isenta nunca existirá antes da exigibilidade do tributo e a respeito da especialidade, a norma que isenta sempre descreverá uma situação mais específica que a lei que cria o tributo de forma genérica.

## 1.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

É pacificado pela doutrina e jurisprudência que a Imunidade é aplicada apenas pela constituição. Ademais, a CFRB não pode criar tributos, apenas repartir competências e delimitar formas de regulação, como exemplificado no seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar

Então o conceito de Imunidade está centralizado na exceção de um fato a competência de tributar, criando uma impossibilidade de cobrar daqueles que estão imunes. Tal conceito foi amparado pelo magistério de Harada:

A imunidade diz respeito ao campo de definição de competência tributária, portanto, somente a Constituição pode instituir a imunidade, cabendo à lei complementar apenas regular a imunidade preexistente (art. 146, II, da CF). Regular é diferente de criar, inovar, ampliar ou restringir. (HARADA: 2020, p. 26)

Diante disso, denota-se que toda e qualquer menção a alguma excepcionalidade no pagamento de tributo existente na Constituição, ainda que esteja grafado como isenção, estatui hipótese de Imunidade, contudo, conforme o referencial teórico utilizado, esta é subdividida em 2 espécies: genérica e recíproca.

A respeito da imunidade recíproca, está disposta na CFRB/88 da seguinte forma:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Portanto, se trata de uma espécie de Imunidade aplicada apenas como forma repactuar os compromissos federativos firmados, tal instituto decorre da forma de Estado adotada, que, ao criar 3 esferas políticas, precisou resguardar a liberdade de cada uma delas.

Cabe ressaltar que tal excepcionalidade não cabe às autarquias e empresas públicas ou de capital misto, pois deve-se respeitar o princípio da livre concorrência, por conseguinte, o poder constituinte demonstrou nos parágrafos subsequentes do supramencionado artigo, as hipóteses onde o imposto deverá ser aplicado.

Contudo de forma inovadora, comprovando a multiplicidade de ideias e falta de coesão entre legisladores e julgadores, por meio da RE 601.392 PR, foi questionada a cobrança de Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS), onde os Correios alegavam que a imunidade se estenderia a todas as suas atividades, não apenas as postais, que foi a tese vencedora, até que o assunto não seja questionado novamente. No entanto, diante da complexidade e ausência de aderência do assunto com o objeto do estudo, essa espécie não será detalhada, porém demonstra o imbróglio envolvendo imunidades e decisões do STF.

Na espécie de Imunidade genérica, que é mais abrangente, protege alguns valores dispostos no preâmbulo da Constituição, como a defesa à liberdade religiosa, mas também abarca outros princípios, como a defesa dos direitos da pessoa humana, tais Imunidades estão dispostos no Art. 150 e subsequentes da Carta Magna.

A respeito dessa espécie genérica, no que tange ao tema do presente trabalho, destacaremos o disposto na CFRB que menciona o seguinte:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II - transmissão "*inter vivos*", 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;

Como observado no § 2º, existem duas Imunidades que são tratadas em duas orações distintas. A primeira que diz respeito a realização de capital é ampla e acontecerá sempre que houver realização de capital. A segunda, condicionada,

constrita e limitada a não existência de atividade preponderantemente imobiliária, que, conforme já mencionado, é dever da lei complementar regular as disposições não detalhadas pela Constituição.

Portanto, temos que, a doutrina menciona:

Quanto ao imposto sobre transmissão de bens e direitos, inscrito no art. 156, II, da CF, há a imunidade referida no § 2º, I, vedando a incidência desse tributo sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou na transmissão de bens ou direitos decorrentes 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. (CARVALHO: 2018, p. 256)

Tal interpretação leva a subsunções equivocadas, pois, como foi mencionado a Imunidade é uma exceção a competência de tributar, portanto o legislador abriu espaço apenas ao final do parágrafo para inserir a ressalva a Imunidade, que não deve ser confundida com a Imunidade da realização do capital. Ademais, corrobora a hipótese o disposto na doutrina de Harada:

Como se verifica, o texto constitucional transcrito separa com solar clareza a imunidade pura e incondicional, representada pela primeira parte do dispositivo (transmissão de bens ou direitos em realização de capital), da imunidade condicional nas hipóteses de transmissão de bens imóveis ou de direitos imobiliários decorrentes de fusão, cisão, incorporação e extinção de pessoas jurídicas (segunda parte do dispositivo). (HARADA: 2020, p. 67)

Adotaremos o conceito trazido pelo segundo doutrinador, por estar alinhado com as teorias utilizadas no presente trabalho que serão discutidas nos capítulos subsequentes, além disso apesar da indeterminação criada pelo que está disposto na tese vencedora do RE 796.376 que menciona:

A Carta Magna de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis. Do teor do inciso I acima, extrai-se que não incide o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica  
(<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490>)

É importante delimitar que iremos considerar que os conceitos são mutuamente exclusivos, ou seja, quando estão presentes no dispositivo legal constitucional que imuniza, instantaneamente está restrito a legislação infraconstitucional as hipóteses de isenção e não incidência.

### 1.3 PRINCIPAIS DIFERENÇAS DA NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E IMUNIDADE.

A fim de sanar delimitar brevemente a ideia de não incidência, trataremos apenas de sua versão não qualificada juridicamente, partindo do pressuposto que uma qualificação legal comutaria seu status em Isenção, no plano infraconstitucional, e Imunidade no plano Constitucional.

Quando se fala em Não Incidência, são todas as situações que não estão categoricamente descritas pelo fato gerador de algum tributo. Incidência, conforme o Dicionário Aurélio (AURELIO, 2017, p. 569), significa “ação de incidir”, que por sua vez, pelo mesmo autor, define que esta, é verbo transitivo direto que denota recair, incorrer, refletir. Ou seja, diante do “não” como prefixo que denota sentido negativo a palavra, temos que “não incidência” significa a não ocorrência de um fato.

De forma semelhante as normas incriminadoras do Direito Penal, que tipificam um fato criminoso, as normas do Direito Tributário são criadoras de fatos geradores, ou seja, descrevem uma situação que ao ser praticada gera um crédito tributário, porquanto, tudo aquilo que não está especificado no ato legislativo, estará no rol da não incidência, pois como é lógico, o tributo não recai sobre o fato jurídico.

De forma breve, segue a definição utilizada:

Resumidamente, entendemos que a não incidência decorre da definição da hipótese de incidência estatuída na lei tributária material. É figura sem existência própria. É noção dependente da incidência, por isso, não cabe falar em não incidência quando o tributo ainda não tiver sido criado pelo ente político competente, em oposição à imunidade que existe em função da norma constitucional, independentemente da existência de incidência. (HARADA: 2020, p. 95)

Para diferenciarmos os conceitos supra discutidos, de forma simples e concisa, segue as definições sumarizadas e sintetizadas, que será detalhada a mais relevantes em seguida.

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito). (CARVALHO: 2018, p. 231)

Nesse caso, determina-se o seguinte: toda e qualquer menção jurídica, em ato legalmente válido, onde o legislador estatui uma ocasião em que o fato gerador

de um tributo não ocorrerá, se realizado por meio de legislação infraconstitucional, receberá o nome de Isenção.

Quando realizado no plano constitucional, a exceção a respeito da competência de tributar, aplicada a todos os entes federados, será chamado de Imunidade e todos os outros eventos que não estão categorizados, nem na norma criadora do fato gerador, nem na que exclui ou remove a competência para aplicá-la, é Não Incidência.

Ainda que o Legislador utilize expressões como “não incide”, “são isentas”, conforme delimitado anteriormente, a escolha lexical, como foi demonstrado é indiferente, uma vez que o condão para identificar entre Imunidade, Isenção e Não Incidência, é o instrumento legislativo que estatuiu o instituto.

Cabe ressaltar que no RE 374.933 não houve inovação na decisão que definiu a inexistência de imunidade nas operações interestaduais de refinarias e distribuidoras de petróleo com o consumidor final. Já que no estado destino ainda haveria a tributação, ou seja, se há obrigação ao pagamento, não há o que se falar de Imunidade, Isenção ou Não Incidência que só ocorre na ausência de necessidade da contribuição.

#### 1.4 DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

O único instrumento capaz de realizar divisão de competências em matéria tributária é a Constituição, como menciona Harada: “Como se sabe, a Carta Política não cria tributos, pois limita-se a repartir o poder de tributação pelo mecanismo da competência tributária. (HARADA, 2021, p. 609).

A fim de demonstrar a competências de cada uma das três esferas forma sistematizadas, exemplificaremos de forma resumida os impostos de cada uma, com maior detalhamento no ente federado municipal e no seu processo legislativo, que é objeto desse estudo.

No que tange a União dispõe o seguinte Art. da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

A respeito do inciso I, a importação de produtos é tributada, foi regulada por meio do decreto-lei nº 3.244 de 1957 que descreveu o Imposto sobre Importação, e está vigente desde então, pois foi recepcionada pela CFRB.

No inciso II, menciona o Imposto sobre Exportação, regulado por meio do decreto-lei nº 1.578 de 1977, também está vigente até os dias atuais.

No que tange o inciso III, a renda é tributada de várias formas, a principal dela é o Imposto de Renda, regulado pela Lei nº 7.713 de 1988., partindo para o inciso IV temos a criação do IPI por meio da Lei nº 4.502 de 1964 e o IOF para o inciso V, criado por meio da Lei 5.143 de 1966. Já para o ITR foi criado para satisfazer o disposto no inciso VI, e foi regulado por meio da Lei nº 9.393 de 1996.

Como já ressaltado, na Carta Magna não é gerado o tributo, nela é determinado qual ente federado deverá criá-lo, então este só o fará por meio de lei, a exemplo disso temos o inciso VII, que determina que a União deverá criar imposto sobre grandes fortunas, diante na ausência de lei complementar, ainda que uma pessoa possua uma grande fortuna, tal fato não é descrito e é juridicamente irrelevante, constituindo uma Não Incidência de imposto por uma inexistência legislativa, pois falta requisito fundamental, legalidade.

A despeito da competência dos Estados e o Distrito Federal para tributar temos o que dispõe a Constituição no seguinte:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.

Se comparado com as outras esferas, os Estados e o Distrito Federal possuem uma fonte de créditos tributários menor, pois possuem apenas 3 fontes possíveis, são elas: o ITCMD, ICMS e IPVA e diante da multiplicidade de normas reguladoras, trataremos de forma genérica, assim como do processo legislativo.

Para que seja realizado a regulação de cada um dos impostos mencionados, haverá Lei Complementar precedente que respeite os princípios constitucionais e aprovada nas Assembleias legislativas dos Estados e na Câmara Legislativa do Distrito Federal.

Na esfera Municipal, é sua competência o que menciona a Carta Magna:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "*inter vivos*", 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; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Observa-se a existência do IPTU, ITBI e ISS, como os impostos de competência Municipal, eles também devem ser ter sua cobrança regulada por meio de Lei Complementar onde será descrito o fato gerador e suas isenções, cobranças e formas de pagamento, tais disposição são observadas analisando de forma complementar no CTN, e, nos Códigos Tributários Municipais (CTM) de cada município, sempre respeitando às imunidades, e as delimitações dos poderes de tributar.

Diante da existência de mais de 5mil municípios, seus códigos não serão analisados, assim como suas especificidades, contudo, como estão dispostas as diretrizes gerais para cobrança de tributos no CTN, será dissertada no capítulo a seguir os itens pertinentes a análise do tema em questão.

## 2 A APLICAÇÃO DO ITBI E A RECEPÇÃO DO CTN.

Não há dúvidas quanto à existência de problemas de recepção do CTN pela Constituição Federal, pois, apesar de ser considerada uma lei complementar, o código tributário foi uma lei ordinária, a qual regulamentou a cobrança de impostos trazida pela Constituição de 1946, nesse sentido, para identificarmos os principais pontos essenciais para cobrança de ITBI, iremos traçarmos uma breve linha do tempo para que fiquem claro os itens criados pelo tributo desde antes da primeira constituição para verificar sua adequação no tempo.

Historicamente o ITBI é cobrado sobre compras, vendas e arrematações de bens raiz e escravos, como determinado no Alvará 3 de 1809, sob o nome de *siza*, são considerados para efeito de base de cálculo o valor da venda, e a alíquota a ser cobrada é de 10%, com redução para 5% caso o escravo seja novo, cabe ressaltar que a penalidade aplicada a sonegação deste tributo é a nulidade da compra do produto, além disso a competência tributária é da União.

Permaneceu inalterado as condições de cobrança, pagamento e competência do imposto até a Emenda Constitucional nº 18/65, que transfere aos Estados o poder de tributar e aglutina o imposto *causa mortis* e *inter vivos*. Frente a isso, observamos que a competência tributária é um fator dinâmico em constante mudança no ente responsável de acordo com o Poder Constituinte Originário.

A partir desse histórico de mudança na competência tributária, partiremos a análise dos outros fatores que compõe a cobrança de ITBI que foram pouco inalterados, como o fato gerador, base de cálculo e alíquota.

Conforme mencionado no Capítulo direcionado a delimitação de imunidade, não incidência e isenção, se excetuarmos aquilo que foi definido nestes institutos de tudo que é descrito na situação legalmente descrita para gerar a necessidade de pagamento do tributo, é considerado como fato gerador da obrigação tributária.

### 2.1 A COBRANÇA DE ITBI NA CRFB/88 E NO CTN.

No que diz respeito ao ITBI, diz CF/88, que é o instrumento competente para narrar de forma genérica as disposições a respeito do imposto:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - **transmissão "inter vivos", 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. (grifo nosso)

Cabe ressaltar que nesse mesmo artigo onde verifica-se a construção do fato gerador, é possível identificar a palavra “exceto”, que pressupõe uma imunidade, obtém-se, também, no inciso II a descrição do fato gerador que apenas menciona que toda transação por ato oneroso, ou seja, aquela que pressupõe a prestação e contraprestação em um contrato bilateral onde as duas partes estão simultaneamente em crédito entre elas, é exemplificado na doutrina de Carlos Roberto Gonçalves, sobre os contratos onde há onerosidade, da seguinte forma:

Nos contratos onerosos ambos os contratantes obtêm proveito, ao qual, porém, corresponde um sacrifício. São dessa espécie quando impõem ônus e, ao mesmo tempo, acarretam vantagens a ambas as partes, ou seja, sacrifícios e benefícios recíprocos. É o que se passa com a compra e venda, a locação e a empreitada, por exemplo. Na primeira, a vantagem do comprador é representada pelo recebimento da coisa, e o sacrifício, pelo pagamento do preço. Para o vendedor, o benefício reside no recebimento deste, e o sacrifício, na entrega da coisa. Ambos buscam um proveito, ao qual corresponde um sacrifício. (GONÇALVES, 2019, p 130)

Então é necessário que haja pagamento, independentemente da forma, dinheiro, cheque ou permuta para que seja considerado, caso a transmissão seja gratuita, aplicar-se-á outro imposto, o Imposto de Transmissão em *Causa Mortis* e Doações (ITCMD). Em seguida, na mesma oração, a restrição onde dispõe sobre a natureza dos bens que serão transacionados, pois só é permitida a cobrança de ITBI, para bens imóveis ou direitos reais a eles atribuídos, tais conceitos já estão delimitados pelo Código Civil na seguinte forma “Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.”, assim como suas acessões, mencionadas em “Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis: I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local; II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.” e a respeito do que constituem direitos reais temos, também no Código Civil:

Art. 1.225. São direitos reais: I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese. XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a concessão de direito real de uso; e, XIII - a laje.

Como supramencionado, a imunidade presente na última oração do inciso II institui uma inexistência de fato gerador nos direitos reais sob os imóveis, então, ficam imunes as garantias reais, como hipoteca, anticrese, cessão de direito. Importante mencionar que o penhor também é imune, não apenas por constituir garantia, mas por ser inerente a bens móveis, como menciona a lei 10.406/22:

Art. 1.431. Constitui-se o penhor pela transferência efetiva da posse que, em garantia do débito ao credor ou a quem o represente, faz o devedor, ou alguém por ele, de uma coisa móvel, suscetível de alienação.

Superado essa disposição genérica construída pela Carta Magna, não é suficiente para dirimir todas as eventuais dúvidas a respeito do referido tributo, então, como foi mencionado no Capítulo I, cabe a lei complementar especificar o fato gerador assim como base de cálculo, forma de cálculo e limites para alíquota, nesse caso quando o artigo assim dispuser. Contudo, por coesão temática, como não há que se questionar o *quantum* pago no ITBI, para dirimir a dúvida que paira sobre as imunidades para empresas do setor imobiliário, será abordado apenas o escrutínio do fato gerador e da base de cálculo.

## 2.2 O FATO GERADOR E A RECEPÇÃO DO ART. 35 CTN.

Conforme a CFRB/88, a competência de limitar o poder de tributar é inerente a lei complementar, diante disso, para analisar as especificidades do fato gerador de ITBI, utilizaremos os artigos 35 e subsequentes do CTN, ainda que sejam questionadas acerca da constitucionalidade, pois conforme a Constituição vigente, o fato jurídico descrito nesse artigo foi segmentado na cobrança de ITCMD e ITBI, de competências diferentes. Para exemplificar, diz o Art. 35:

Art. 35. O imposto, de competência dos **Estados**, sobre a transmissão de bens **imóveis** e de direitos a eles 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. Parágrafo único. **Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.** (grifo nosso)

Observa-se a justaposição quase perfeita entre os conceitos trazidos pela CF/88 de ITBI e ITCMD, então não são completamente dissonantes para justificar uma não recepção total, pois a desorganização das descrições, como acontece na menção apenas de bens imóveis, o que é divergente da Constituição, que na cobrança de ITCMD contabiliza na base de cálculo bens móveis e imóveis, conforme Art. 155, § 1º, I e II, isso não muda o significado da norma, apenas restringe sua interpretação para adequar à lei maior, e este permanece válido, exatamente como Hans Kelsen descreve o fenômeno da recepção

Se as leis emanadas sob a velha Constituição 'continuam válidas' sob a nova, isso é possível somente porque lhes foi conferida validade expressa ou tacitamente pela nova Constituição. O fenômeno é um caso de recepção, similar a recepção do direito romano. A nova ordem recebe, i.e., adota norma da velha ordem. **Isto significa que a nova ordem da validade a normas que possuem o mesmo conteúdo das normas da velha ordem.** A recepção é um procedimento abreviado de criação do direito. As leis que segundo a linguagem corrente, inexata, continuam a ser válidas, são, a partir de uma perspectiva jurídica, **leis novas, cujo significado coincide com o das velhas.** Elas não são idênticas as velhas leis antigas, porque seu fundamento de validade é diverso. **O fundamento de sua validade é a nova Constituição, não a velha,** e a continuidade entre as duas não é válida nem do ponto de vista de uma, nem do da outra. (KELSEN: 2005, p 171) (grifo nosso)

O mesmo acontece com a competência tributária, que pertencia apenas aos Estados, e com a segmentação, a parte relativa à transmissão *inter vivos* é realizada apenas pelos municípios.

Diante da harmonização parcial do art. 35 com a Carta Magna, temos que é fator imprescindível a transmissão de bem imóvel a qualquer título, como já demonstrado previamente acerca da definição desse bem, será analisada apenas o que tange a sua transmissão e de seus direitos reais, pois, nesse caso, não há tradição mencionada no códex, o que tornam esses processos diferente dos demais, devido a solenidade dos atos inerente as transações com esse tipo de bem, temos que no Art. 108 do Código Civil:

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.

Ou seja, nesse tipo de transmissão é pré-requisito fundamental a existência de escritura pública, o que se dá por meio de evento solene, esse fato jurídico, deve acontecer obrigatoriamente no cartório de registro de imóveis (CRI) competente, além

disso existem alguns outros pormenores exemplificados na seção II do Código civil, onde diz:

**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.

Então, assume-se que a transferência da propriedade ou de outro direito real, se dá obrigatoriamente após o registro do título, diante disso, não há que se falar em ocorrência de fato gerador de ITBI, antes da inscrição à margem da matrícula do imóvel, que o domínio fora transferido, essa afirmação é sustentada por uma vasta jurisprudência e doutrina há muito tempo,

Ainda que a coerência legal seja clara, alguns municípios persistem em cobrar multa por atraso daqueles que instrumentalizam acordos de promessa de compra e venda, mas, por óbvio, emitem as guias para pagamento do tributo, diante disso, foi a julgamento o caso do ITBI do Tema 1124 - ITBI na cessão de direitos de compra e venda, ausente a transferência de propriedade pelo registro imobiliário. que firmou a tese “O fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro.”, que deixa claro, o que já devia ser praticado, pois a lei municipal não pode ampliar um fato gerador narrado na Carta Magna, tampouco cobrar multa por atraso de um fato gerador que ainda vai acontecer, o que desrespeitaria o princípio irretroatividade tributária, porque neste caso o ente competente incorreria na excrescência de criar um novo imposto, que não deveria ser chamado de ITBI, mas de imposto de intenção de compra.

Tal ideia se aplica ao tema do presente trabalho no sentido de que o mero arquivamento em junta comercial do contrato social, em pagamento às quotas adquiridas integralizando assim o capital social da companhia, não tem o condão para que seja transferido o bem imóvel, o que acontece no mundo jurídico, após o registro.

Para exaurir o tema genérico desta seção, trazidos pelos CTN temos os seguintes artigos:

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Observando os dispositivos legais frisa-se que o sujeito passivo do imposto é qualquer uma das partes integrantes da operação de transmissão, que devem negociar, ainda que o dispositivo legal permita a lei regular, é impossível, pois as negociações sempre suplantaram essas exigências, uma vez que, caso a lei obrigue que o possuidor do imóvel pague ITBI no registro, ele poderá acrescentar esse valor a negociação e o pagador, virtualmente, teria realizado a quitação do tributo. Outro problema é trazido pela permuta de bens imóveis, não há só um possuidor, então ambos devem pagar o tributo, sendo indiferente para a municipalidade o respectivo a qual imóvel.

A respeito da competência tributária, que é indelegável, apesar do artigo mencionar que pertence ao Estado, e inferimos que o Art. 41 pertence também ao espectro que desenvolve as delimitações da cobrança de ITCMD, o instrumento legal determina qual é o ente competente, que por analogia, deve ser aplicado também ao ITBI, onde apenas deve ser substituído pelo ente municipal, não estadual.

### 2.3 A BASE DE CÁLCULO PARA COBRANÇA.

Temos que a base de cálculo é todo o valor onde será aplicado a alíquota e obtido o valor do tributo, então é taxativo o que traz o CTN a respeito do ITBI “Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”, contudo, alguns entes entenderam que esse valor, será aquele utilizado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que sempre destoa da realidade, porque depende da administração pública para realizar as verificações e as atualizações de valores, o que não acompanha a dinâmica do mercado imobiliário e gera distorções significativas ao contribuinte.

Diante disso existia uma dissonância por parte dos municípios, que em seu CTM, dispunham que a cobrança do tributo se daria com base no valor de mercado (também é valor venal, mas para evitar confusão com a polissemia da palavra, adotaremos essa terminologia), em outros o valor venal, o que gerou um impasse,

pois o valor venal de IPTU é diferente do valor de mercado da transação e ao contribuinte pode ser mais benéfico.

No entanto, essa disputa restou-se dirimida, uma vez que o STJ já formou maioria frente ao tema 1.113 que firmou a seguinte tese:

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.

Nesse caso foi discutido a respeito do da polissemia da palavra “venal” no Art. 38, porque não é razoável que seja aplicada uma mesma base de cálculo em impostos diferentes, com objetivos totalmente diferentes que possuem finalidades distintas, nesse sentido, a fim de sanar essa dúvida no teor da decisão é discutido e chegam no seguinte excerto do voto:

No **IPTU**, tributa-se a propriedade, lançando-se de ofício o imposto tendo por base de cálculo a Planta Genérica de Valores aprovada pelo Poder Legislativo local, que considera aspectos mais amplos e objetivos como, por exemplo, a localização e a metragem do imóvel. Já no **ITBI**, a base de cálculo deve considerar o valor de mercado do imóvel individualmente considerado, que, como visto, resulta de uma gama maior de fatores, motivo pelo qual o lançamento desse imposto se dá, originalmente e via de regra, por declaração do contribuinte, ressalvado o direito da fiscalização tributária de revisar o quantum declarado, por meio de regular instauração de processo administrativo. (grifo nosso)

Ou seja, partindo de uma interpretação teleológica o que o Art. 35 menciona é a existência de um valor relativo à venda, e não o valor venal aquele tratado pela planta genérica de valores (PGV) utilizada para o cálculo de IPTU. Então a base de cálculo a ser utilizada para computo do ITBI deve ser inerente ao valor de mercado em circunstâncias normais, declarada pela parte negociante, não necessariamente o valor de venda, que pode por motivos negociais e situacionais pode ser inferior ao praticado, o que deverá ser utilizado é o valor de mercado, para isso, deve ser presumida a boa-fé do contribuinte.

Para contextualizar com o presente trabalho, o valor da base de cálculo é de suma importância, pois na integralização do imóvel, uma das hipóteses de

imunidade é questionada, pois entende-se que na reserva de capital gerada pelo valor que exceder a realização do capital social, é tributável.

As hipóteses de imunidade serão elencadas no próximo capítulo, onde serão utilizadas as definições do capítulo 1, concomitante as interpretações mencionadas no presente capítulo.

### **3 AS HIPÓTESES DE IMUNIDADE DE ITBI FRENTE A JURISPRUDÊNCIA ANTES E APÓS O RE 796.376.**

Para compreender do que se trata o referido RE, trataremos um breve resumo da ação, para que haja contexto quanto ao pedido, o que foi disposto na decisão e a coerência da tese firmada.

Trata-se de lide que se inicia com a empresa Lusframa Participações Societárias Ltda, que possui o arrendamento de imóveis e participação societária como suas atividades, ela integraliza 17 imóveis, os quais somados são valorados em R\$ 802.724,00, ao seu capital social equivalente a R\$ 24.000,00 e ao solicitar a guia de imunidade pelo que é expedida órgão municipal competente é surpreendida com a cobrança de ITBI relativo ao valor excedente, de R\$ 778.724,00,

Diante do imbróglio já conhecido para o pagamento desse imposto e as incertezas a respeito de suas hipóteses de imunidade, a empresa impetrou um mandado de segurança ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina com pedido liminar, buscando que a Secretaria da Fazenda do município onde estão situados os imóveis, reconhecesse a imunidade integral.

A sentença foi favorável ao pedido e concedeu segurança para a imunidade integral de todos os imóveis, contudo, após apelação e reexame, a qual ela foi reformada, de modo a permitir a imunidade apenas ao valor dos imóveis que sejam suficientes para a integralização do capital social da empresa.

Diante da negativa trazida pela sentença reformada, a empresa interpôs Embargos de Declaração, a fim de suprimir a dúvida trazida, contudo, seu recurso não foi conhecido, o que levou a empresa a interpor o RE 796.376 que foi acatado e em 2015 foi reconhecida sua repercussão geral, foi sorteado como relator o Ministro Marco Aurélio Mello, contudo seu voto vencido foi acompanhado do apoio dos Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia foram vencidos, portanto trouxe como redator da ementa referente a tese 796 o Ministro Alexandre de Moraes, e, baseado em seu voto e de seus pares analisaremos a decisão e suas consequências nas páginas seguintes.

#### **3.1 O RE 796.376.**

Em 05/08/2020 o RE 796.376 foi a plenário em sessão virtual do STF sob a Presidência do Ministro Dias Toffoli, o tema 796 de repercussão geral foi votado.

O voto vencido do relator, Ministro Marco Aurélio Mello, tem como base a incoerência de cobrança de imposto sobre transmissões *inter vivos*, conforme ele menciona o Professor Otávio Bulhões:

O fato de alguém vender uma propriedade a outrem não autoriza admitir, pela simples transmissão, o exercício de uma atividade econômica suscetível de tributação. Se o vendedor lucra com a transação, se auferir um ganho de capital porque comprou por um preço e vendeu por outro, obtendo um lucro real, esse lucro deve ser taxado, não, porém, sobre o valor da transação. O vendedor está sujeito a um imposto próprio – o imposto sobre ganhos de capital, seja o bem móvel ou imóvel. (MELLO *apud* BULHÕES, 2020, p. 9)

Além disso, o ministro menciona, de forma acertada, que realização de capital social não necessariamente significa apenas a conta contábil do montante subscrito, mas existem diversos significados, incluindo o ágio na subscrição das cotas, onde é formado a reserva de capital, que também tem a mesma importância, diante disso o Ministro determina “É consagrado a noção: onde houver o mesmo fundamento, aplica-se o mesmo direito”, diante disso vota a fim de conhecer o recurso, deferir a ordem e afastar a incidência de ITBI da totalidade dos bens imóveis.

No que tange o voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, o voto vencedor, dispôs sobre os seguintes aspectos, o primeiro argumento sustentado pela posição de Kiyoshi Harada, é que a norma não imuniza todas as incorporações de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, porque o instrumento legal menciona apenas o pagamento de bens ou direitos que o sócio realizou para perfazer a integralização do capital social subscrito.

Além disso o Ministro diferencia a incorporação mencionada no início do art. 156 da CF/88 que diz “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital,” daquela mencionada no final “nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”, explicando que na primeira refere a incorporar no sentido de integralização ao capital social, enquanto a segunda, a incorporação fruto do instituto elencado pelo Art. 227 da Lei 3.404/76.

É estatuído, também, a diferença das imunidades dispostas no Art. 156 da Carta Magna, que foram separados pela conjunção “nem”, é utilizada para adicionar hipóteses de imunidade ao tributo mencionado no inciso II, ou seja, demonstra que a ressalva na imunidade constituída pelo excerto “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” é aplicada apenas a segunda hipótese, que elenca a fusão, incorporação, cisão ou extinção como motivos para a imunidade de ITBI, restando a imunidade pura e incondicionada o que dispõe em “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”

Diante disso, é possível concluir que o Ministro considera “em realização de capital” apenas como a subscrição do valor pago pelo sócio ao capital social da empresa, uma interpretação restrita ao que dispõe o Art 182 da Lei 6.404/76 “A conta do capital social discriminará o montante subscrito ,e, por dedução, a parcela ainda não realizada.”, um valor meramente contábil e nominal.

Finalizado o voto com o qual obteve maioria favorável a seguinte tese “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”

### 3.2 A RECEPÇÃO DOS ARTS 36 E 37 DO CTN.

Diante da fixação do entendimento que os artigos 36 e 37 estariam parcialmente recepcionados pela Constituição, tendo como base os conceitos já delimitados, além disso o entendimento predominante da doutrina e jurisprudência já demonstrado, especificaremos a partir de então as nuances de constitucionalidade que utilizaremos para criticar a decisão presente na tese 796.

Partindo do pressuposto, como já demonstrado que a competência não é fator determinante para cancelar o Art. 36 como não recepcionado, temos o seguinte disposto na normativa do CTN:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior: I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito; II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra. Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Diante do exposto, extrai-se as seguintes teses, a primeira tendo como base o CTN como norma reguladora, que não pode ampliar nem diminuir o expresso na Constituição, restando como sua função apenas a disposição de normas regulamentadoras que vão definir os meios para que seja obtido a finalidade buscada

pela Constituição, nessa interpretação, fica o inciso I parcialmente não recepcionado, pois restringe a imunidade à apenas integralização do capital social nela subscrito, referenciado pelo valor nominal presente em sua conta contábil, cabe ressaltar que o conceito de Capital Social é mais abrangente, como menciona Fábio Ulhôa Coelho “o capital social de uma sociedade pode ser compreendido como uma medida da contribuição dos sócios” (COELHO, 2006, p. 157), ademais como o inciso II, não menciona a incorporação, cisão ou extinção, também será interpretado como se mencionasse, tornando-o parcialmente recepcionado.

A segunda tese, amplamente difundida e substancialmente utilizada no voto do Ministro Alexandre de Moraes, tratada anteriormente, é que o CTN não restringe, mas acrisola o que o legislador constitucional tentou transmitir em seu texto, ou seja, o inciso I é a regulamentação perfeita do imposto trazido na CF/88, outrossim, o inciso II estaria apenas incompleto, pois não conta com as modificações trazidas nas alterações da Lei 6.404/76, restando aos operadores do direito a capacidade interpretava suficiente pra aplicar a norma com base na situação necessária.

Diante disso, partiremos a análise das ressalvas presentes no Art. 37 do CTN, que dispõe o seguinte:

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição. § 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo. § 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição. § 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data. § 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Como é possível depreender do artigo, o seu *caput* menciona a ressalva na imunidade, contudo não menciona se é aplicado em todas as hipóteses formuladas no artigo anterior, o que abre margem para que a ressalva seja estendida a hipótese de realização de capital, ou seja, conforme o entendimento já demonstrado anteriormente, nos apresenta uma redução na abrangência da imunidade, portanto o classificaremos como não recepcionado

Partindo para a delimitação do §4º, pode-se observar novamente o confronto a impossibilidade de ampliação ou redução de imunidade, que é a mais aceita e utilizada, pois como visto no § 4º menciona que a ressalva não se aplica quando a transmissão é da totalidade do patrimônio, ou seja, colide frontalmente e amplia exponencialmente se comparado com o disposto na CF/88 que não autoriza a imunidade de a fusões e incorporações para empresas que possuam atividade preponderantemente imobiliária, ou seja o §4º não foi recepcionado.

Para os §§1º, 2º e 3º e é delimitado o conceito de “atividade preponderantemente imobiliária”, contudo é passível de crítica vários aspectos do que os parágrafos nos apresentam, como a necessidade em que mais de 50% da receita operacional decorra de atividade de venda, locação da propriedade imobiliária ou cessão de direitos relativos, nos dois últimos anos, ou nos dois anos após a transação, para que a empresa seja assim categorizada,

Esse supramencionado parâmetro, além de depender da boa governança e de contabilidade confiável da empresa adquirente, que, diante de uma demonstração fiscal não auditada, pode manipulá-lo de forma culposa ou dolosa a fim de obter essa vantagem fiscal.

Como avalista do escrito em retro, segue o disposto no texto de Harada:

O §3º contempla, ainda, a hipótese de essa apuração estender-se pelo período de três anos a contar da data da aquisição, quando a pessoa jurídica iniciar sua atividade após a aquisição ou a menos de dois anos depois dela. Trata-se de um critério arbitrário que não encontra guarida na ordem jurídica. (HARADA, 2021, p. 2458)

Além disso, ao fim do parágrafo do supramencionado artigo, existem termos que tornam algumas decisões judiciais próximas ao impossível, pois ao final do dispositivo legal e nos seus sucessores é observado que o esse parâmetro de receita operacional deve ser analisado por dois anos após a compra, como se fosse possível que o registro ficasse suspenso por dois anos aguardando análise do órgão para que seja realizado o lançamento do tributo e assim sua quitação perante a municipalidade.

Diante disso será considerado parcialmente recepcionado, a parte que menciona que deve ser feito a análise da conta contábil de Receita Operacional dos dois últimos anos, cabendo aqui o princípio da boa-fé, e será desprezado a tentativa de prever o futuro e suas decorrências denotadas pelos §§ 2º e 3º.

### 3.3 CRÍTICA ÀS HIPÓTESES DE IMUNIDADE DE ITBI PRESENTES NO RE 796.376.

Diante da decisão do Ministro Alexandre de Moraes e dos conceitos já levantados anteriormente, serão apresentadas as presentes teses aplicadas pelo judiciário relativo as hipóteses de imunidade, enfatizando, sempre, aquelas que são aplicáveis às empresas do setor imobiliário.

Começar-se-á pela irrestrita e absoluta hipótese de imunidade à templos religiosos, com a finalidade de exercer o direito ao livre culto, o Poder Constituinte Originário privilegiou essa categoria indiscriminadamente, ou seja, em uma transação em determinado município que não determina em seu CTM que a obrigação recaia sobre o cedente ou adquirente, fica apenas o templo religioso imune ao pagamento de ITBI, nos casos em que a transação se dá entre templos religiosos, como ambos são imunes, não há incidência do imposto.

Como já mencionado, na decisão do RE 796.376, a imunidade que se refere a integralização do capital social é imune apenas até o limite do capital social, pois fora considerado apenas o valor nominal a ser subscrito, desprezando a interpretação teleológica da norma, em que todo aporte dos sócios é considerado capital social da empresa, além disso, despreza a existência do ágio, que em alguns casos é obrigatoriamente aplicado na oferta, nesses casos, seria indevidamente taxado, como menciona a Lei 6.404/76 (Lei das SA):

Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações. § 1º O preço de emissão deverá ser fixado, sem diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ainda que tenham direito de preferência para subscrevê-las, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente: I - a perspectiva de rentabilidade da companhia; II - o valor do patrimônio líquido da ação; III - a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições do mercado.

Importante ressaltar que o conceito de Capital Social é amplamente estudado e nos foi trazido por Pierre Bourdieu por meio da seguinte assertiva

[...]o agregado de recursos atuais ou potenciais que estão ligados por posse de uma rede durável de relações mais ou menos institucionalizadas de aquiescência ou reconhecimento mútuo. (BOURDIEU, 1985: p. 248)

Além disso, cabe rememorar que a lei não pode alargar a abrangência da isenção, como mencionado, partindo de um exemplo fático, o sócio de uma empresa

X, integraliza capital o seu excedente tornar-se-á reserva de capital, ao ser taxado por ITBI vê sua imunidade, em caso de futuro aumento de capital inválida, já que as utilizações dessa conta são restritas ao que se dispõe na Lei das SA:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para: I - absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único); II - resgate, reembolso ou compra de ações; III - resgate de partes beneficiárias; IV - incorporação ao capital social; V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º). Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

Então esse sócio da empresa X deverá peticionar uma repetição de indébito, uma vez que, pagou indevidamente, ou seja, diante da amplitude do dispositivo de reserva de capital, da necessidade que algumas empresas tem em fazê-lo, é impossível ao julgador ou legislador, acreditar que o contribuinte está apenas a se esquivar do pagamento do referido imposto, quando, na realidade está buscando apenas a equiparação ao financiamento de sua empresa com relação aos aportes caso fossem feitos em dinheiro, para exemplificar isso, temos o disposto na Revista do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT):

Aqui, aliás, está o terceiro ponto em que se equivoca o STF. A imunidade não foi concebida para favorecer a formação de companhias com capital elevado; não foi estabelecida para “engordar” a conta “capital social”, mas, sim, para estimular a aplicação de imóveis como investimento em capital produtivo, mediante a promoção da neutralidade tributária dessa operação. O objetivo é promover a livre iniciativa, estimulando o desenvolvimento econômico, e impedir que seja mais caro para uma companhia receber investimentos em imóveis do que em dinheiro ou em bens móveis. Não há, portanto, desvio algum da finalidade constitucional na integralização de ações subscritas com ágio. Há, pelo contrário, o pleno atendimento aos objetivos da norma imunizante (FOLLADOR; DO VALLE; 2020; p 15)

Ou seja, duas empresas, que possuem funções distintas, seja um supermercado e uma construtora, quando a última tenta investir em sua sociedade, a fim de estimular seu crescimento, como possui objeto a construção de imóveis, por obviedade, seu ativo imobilizado será maior e será constituído em sua maioria por imóveis, quando um de seus sócios por motivo de ingresso e prospecção de investimento em um novo empreendimento, busca além da integralização a reserva de capital, ela estará prejudicada com relação ao supermercado, que por possuir uma liquidez maior, poderá Aportar para Futuro Aumento de Capital (AFAC), sem o pagamento de impostos.

Além desses dois argumentos que sustentam a ausência de suporte lógico e jurídico para a cobrança de ITBI ao excedente da subscrição do Capital Social, ressaltamos também a busca pela livre iniciativa, o que conforme o argumento anterior falha ao privilegiar empresas que não são do setor imobiliário.

Por conseguinte, a base de cálculo, como já mencionado, é o valor venal, e não um cálculo onde se realiza a subtração do valor venal à parte passível de imunização, corroborando com o disposto temos o art. 7º da Lei das SA, que ao estatuir “O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro” em voga ao que se propõe o presente trabalho equipara o bem imóvel o dinheiro, portanto não deverá haver privilégio entre as formas.

## CONCLUSÃO

A presente pesquisa apresenta as principais hipóteses de imunidade aplicadas ao setor imobiliário, além disso, apresenta argumentos favoráveis a todas, contudo, para a coerência com o trabalho realizado, e, como exposto no Capítulo 3, não é possível identificar no excedente a realização do capital social fato gerador para a cobrança de ITBI.

Ou seja, duas empresas, que possuem funções distintas, seja um supermercado e uma construtora, quando a última tenta investir em sua sociedade, a fim de estimular seu crescimento, como possui objeto a construção de imóveis, por obviedade, seu ativo imobilizado será maior e será constituído em sua maioria por imóveis, quando um de seus sócios por motivo de ingresso e prospecção de investimento em um novo empreendimento, busca além da integralização a reserva de capital, ela estará prejudicada com relação ao supermercado, que por possuir uma liquidez maior, poderá Aportar para Futuro Aumento de Capital (AFAC), sem o pagamento de impostos.

Além desses dois argumentos que sustentam a ausência de suporte lógico e jurídico para a cobrança de ITBI ao excedente da subscrição do Capital Social, ressaltamos também a busca pela livre iniciativa, o que conforme o argumento anterior falha ao privilegiar empresas que não são do setor imobiliário.

Por conseguinte, a base de cálculo, como já mencionado, é o valor venal, e não um cálculo onde se realiza a subtração do valor venal à parte passível de imunização, corroborando com o disposto temos o art. 7º da Lei das SA, que ao estatuir “O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro” em voga ao que se propõe o presente trabalho equipara o bem imóvel o dinheiro, portanto não deverá haver privilégio entre as formas.

Não apenas pela falta de equidade entre empresas de setor diferente, pois aquelas que possuem patrimônio em dinheiro, aufeririam vantagem, se comparada a aquelas que possuem investimento em imóveis. Ademais o ágio destinado a conta de reserva de capital social, não é tributado, conforme já discutido inúmeras vezes, inclusive possui acórdão do CARF que embasa a decisão.

Diante disso conclui-se o presente trabalho com a discordância do Ministro Alexandre de Moraes, que, apesar da forma acertada como demonstrou a imunidade

irrestrita a realização de capital, não contemplou que a reserva de capital social não deve ser tributada, pois é parte indivisível do imóvel, e, a segmentação disso, permitindo a verificação de fato gerador em uma parte e imunidade em outra é, não mais que, um absurdo interpretativo.

## REFERÊNCIAS

DA SILVA, José Afonso, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 25ª ed. – São Paulo: Editora Maheiros, 2005.

GASPERIN, Carlos Eduardo. **Imunidade ao ITBI em Reorganizações Societárias — Recepção do Artigo 37, §4º do CTN** in Revista de Estudos Tributários. Ano XVI, nº 98 – Jul-Ago/2014. Rio de Janeiro. Ed. Síntese: 2014.

HARADA, Kyioshi, **ITBI: Doutrina e Prática** – 3ª ed. Ver. Ampl. – Belo Horizonte: Editora Diatética, 2021.

KELSEN, Hans, **A Teoria Pura do Direito** - 5ª ed. - São Paulo: Ed. Martins Fonte, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao Código Tributário Nacional**, Artigos 1ª a 95, Volume 1, 3º Ed. Atlas: São Paulo, 2015.

MANGIERI, Francisco Ramos / MELO, Omar Augusto Leite, **ITBI: Imposto sobre transmissões de bens imóveis (intervivos)** – 1ª ed. - São Paulo: Edipro, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira / BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2019.