

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

TIAGO HAUBRICH BRAUM

**AS CONSEQUÊNCIAS DO TEMA 796 DE REPERCUSSÃO GERAL NA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI**

PORTO ALEGRE

2022

TIAGO HAUBRICH BRAUM

**AS CONSEQUÊNCIAS DO TEMA 796 DE REPERCUSSÃO GERAL NA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de bacharel em Ciências
Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

PORTO ALEGRE

2022

TIAGO HAUBRICH BRAUM

**AS CONSEQUÊNCIAS DO TEMA 796 DE REPERCUSSÃO GERAL NA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 04 de maio de 2022.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Igor Danilevicz
Orientador

Prof^a. Dr^a. Maria Cristina Cereser Pezzella

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar os reflexos do julgamento do Tema 796 (Recurso Extraordinário 796.376) de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal. Em especial, visa-se a compreender as alterações na interpretação da regra de imunidade tributária do imposto de transmissão "*inter vivos*" (ITBI) previsto no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal após a referida decisão. Para isso, em sua primeira parte, a presente monografia busca entender a incidência do tributo. Em sua segunda parte, este trabalho de conclusão objetiva analisar as situações em que o legislador constituinte optou por limitar a repartição de competência para a cobrança do ITBI. Abordadas essas premissas propedêuticas, a última parte do trabalho analisa dois pontos: a *ratio decidendi* do Tema 796, considerando, sobretudo, as particularidades do caso concreto julgado pelo Supremo Tribunal Federal e as argumentações trazidas pelo voto vencedor; e a interpretação desse julgado pelo STF e pelos demais tribunais estaduais do País. Conclui-se, ao fim, que os operadores do direito estão atribuindo interpretação extensiva ao precedente, de modo a aplicá-lo a situações que não foram objeto do que decidiu a Suprema Corte.

Palavras-chave: Tema 796 de Repercussão Geral do STF. Recurso Extraordinário 796.376. Imunidade Tributária do ITBI/ITIV.

ABSTRACT

The present monograph aims to analyze the consequences of the judgment of Theme 796 (Extraordinary Appeal 796.376) of General Repercussion of the Brazilian Federal Supreme Court. In particular, the purpose is to understand the changes in the interpretation of the rule of tax immunity of the transmission tax (ITBI) provided in art. 156, paragraph 2, I, of the Brazilian Federal Constitution after such judgment. To this end, in its first part, this monograph seeks to understand the tax incidence. In its second part, this thesis aims to analyze the situations in which the legislator chose to limit the distribution of the competence to levy the ITBI. Once these introductory premises have been addressed, the last part of the work analyzes two points: firstly, the *ratio decidendi* of Theme 796, considering the particularities of the concrete case judged by the Federal Supreme Court and the arguments brought by the winning vote; secondly, the interpretation of this decision by the Federal Supreme Court and by the other state courts in Brazil. Finally, it is concluded that the law operators are attributing extensive interpretation to the precedent, in order to apply it to situations that were not object of what the Supreme Court has ruled.

Keywords: Theme 796 of General Repercussion of the Federal Supreme Court. Extraordinary Appeal 796.376. Tax immunity of ITBI/ITIV.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CF-88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis realizada “ <i>Inter Vivos</i> ”
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS	11
2.1 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	12
2.2 O ANTECEDENTE – CRITÉRIO MATERIAL E CRITÉRIO TEMPORAL	15
2.3 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA DO ITBI.....	18
3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI.....	21
3.1 A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL	22
3.2 A ATIVIDADE PREPONDERANTE DA PESSOA JURÍDICA.....	24
4 TEMA 796: ALTERAÇÕES NA INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE DE ITBI PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	26
4.1 A <i>RATIO DECIDENDI</i> DO TEMA 796	26
4.2 REPERCUSSÕES DO TEMA 796 SOBRE O PODER JUDICIÁRIO	31
4.2.1 A interpretação do Tema 796 pelo próprio STF	34
4.3 DO VALOR ATRIBUÍDO AOS IMÓVEIS PARA FINS DE REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL	38
4.3.1 Do enfrentamento do tema pelos Tribunais de Justiça	41
4.3.2 Do enfrentamento do tema pelo STF	43
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

A CF-88 prevê, em seu art. 156, § 2º, I, que o imposto sobre a transmissão de bens "*inter vivos*" "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 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". Em complemento à norma constitucional, o CTN dispõe que este imposto não incide quando a transmissão imobiliária é "efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito"¹, com a ressalva da inaplicabilidade do dispositivo quando a atividade preponderante da pessoa jurídica que recebe o imóvel é a venda ou a locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição². Oportunamente, esclarece-se que, embora a CF-88 tenha chamado esse imposto de "imposto de transmissão '*inter vivos*'", cuja sigla seria "ITIV", esse tributo é amplamente denominado pela doutrina e pela jurisprudência como "imposto sobre a transmissão de bens imóveis", com a sigla de "ITBI", razão pela qual adotamos essa última nomenclatura.

Da leitura desses enunciados, infere-se que o ente federado cuja competência lhe foi atribuída para a instituição do ITBI (nesse caso, os municípios e o Distrito Federal³) deve-se ater a dois pontos de análise quando o contribuinte lhe pleiteia o reconhecimento da inexistência de competência tributária para a exigência do tributo (isso é, o reconhecimento da existência de imunidade tributária). O primeiro ponto consiste em verificar se a transferência dos imóveis se deu mediante realização de capital social de pessoa jurídica. O segundo ponto caracteriza-se pela confirmação de que a atividade preponderante da pessoa jurídica que recebe os imóveis não é imobiliária. Preenchidos esses dois requisitos, sequer nasce a competência tributária do município para a instituição do tributo.

¹ Código Tributário Nacional, art. 36.

² Código Tributário Nacional, art. 37.

³ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156.

Em 05 de agosto de 2020, todavia, o plenário do STF, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 796.376, sob o rito da repercussão geral, fixou a seguinte tese: “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da CF-88, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

A partir de então, os municípios passaram a aplicar o conceito de “valor excedente” ao capital integralizado de maneira a desagradar os contribuintes. Isso se deu, principalmente, pela imposição de que esse excedente seria a diferença da subtração do valor venal do imóvel transmitido em aumento de capital social de pessoa jurídica pelo valor atribuído pelo transmitente quando da realização desse capital social.

Nota-se, nessa senda, que passou a ocorrer a tributação, pelos municípios, em transmissão de imóveis que antes eram completamente abrangidos pelo instituto da imunidade tributária do ITBI. Dessa maneira, estabelecida a controvérsia, os contribuintes passaram a ingressar com ações judiciais visando ao reconhecimento da imunidade tributária do ITBI.

O presente trabalho, nesse contexto, tem como objetivo analisar como os tribunais de justiça do país e o próprio STF vêm interpretando e aplicando o Tema 796 de repercussão geral. Para tanto, apresentamos questões propedêuticas sobre a instituição do ITBI e sobre a sua imunidade tributária por meio de pesquisa bibliográfica, para, após, integrar-se à pesquisa jurisprudencial sobre a interpretação do Tema 796 pelo Poder Judiciário.

Assim, o primeiro capítulo visa a apresentar os casos em que há a competência tributária dos municípios para a instituição e para a cobrança do ITBI. Nessa oportunidade, apresentamos considerações sobre a teoria da regra matriz de incidência tributária, que entendemos como a mais adequada ao estudo do fenômeno da incidência tributária.

Na sequência, no segundo capítulo, traz-se o caso da imunidade em realização de capital social, em que, apesar de haver a transmissão de um imóvel, não há competência tributária atribuída aos municípios para que se institua e para que se cobre o ITBI (ou seja, aborda o caso de imunidade tributária do ITBI em transmissão imobiliária na realização de capital). Esse capítulo aprofunda-se na imunidade tributária na transmissão de imóveis em realização de capital social de pessoas jurídicas, e não em outros casos de imunidade tributária do ITBI, porque a transmissão em realização de capital é a hipótese do Tema 796 do STF.

O terceiro capítulo explica o caso concreto escolhido como *leading case* no julgamento do Tema 796, em que foi fixada a tese de repercussão geral objeto da controvérsia entre fisco municipal e contribuintes. Nesse momento, busca-se expor a *ratio decidendi* do precedente.

Por fim, em sua última parte, a pesquisa volta-se à análise de julgados, a fim de examinar como os julgadores vêm aplicando as normas e conceitos introduzidos nos capítulos primeiro e segundo ao caso apresentado no terceiro capítulo. São analisadas decisões de tribunais de justiça do País, bem como do STF interpretando seu próprio precedente, com o objetivo de, na medida do possível, distingui-las, na conclusão, do caso julgado em repercussão geral.

2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

Na era republicana do Brasil, a tributação sobre a transmissão imobiliária é regrada desde a Constituição de 1891, que atribuía aos Estados o poder para decretar o imposto sobre a transmissão da propriedade⁴. Na Constituição de 1934, a competência tributária para tanto seguiu sendo dos Estados, mas houve a separação entre a transmissão de propriedade *causa mortis*⁵ e a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*⁶.

Nada mudou até a promulgação da Emenda Constitucional nº 5 de 1961, quando a competência para a cobrança de imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* passou aos municípios⁷. Tal medida foi desfeita quando publicada a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que novamente unificou os impostos, dando competência aos Estados tanto para a transmissão por *causa mortis*, quanto para a transmissão *inter vivos*⁸.

Nova mudança de competência veio apenas com a CF-88, que novamente dividiu o imposto em transmissão *causa mortis* e *inter vivos*. O primeiro, sempre de competência dos Estados⁹; e o segundo de competência dos Estados, quando a título gratuito¹⁰, e dos municípios, quando a título oneroso¹¹.

⁴ Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, art. 9º, alínea 3º.

⁵ Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, art. 8º, alínea b.

⁶ Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, art. 8º, alínea c.

⁷ Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, art. 29, III.

⁸ Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, art. 9º, §§ 1º ao 4º.

⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 155, I.

¹⁰ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 155, I.

¹¹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156, II.

O ITBI, como se vê, está englobado no Sistema Tributário Nacional¹²⁻¹³. Nesse contexto, a competência impositiva para sua instituição é dos municípios e do Distrito Federal, justificada pelo princípio da discriminação de rendas tributárias¹⁴.

2.1 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O vínculo entre Estado e particular é a consequência da concretização de uma hipótese prevista em uma norma jurídica¹⁵, o que consiste, no Direito Tributário, na expressão dada por Paulo de Barros Carvalho, na “regra matriz de incidência tributária”¹⁶. Portanto, a regra matriz de incidência tributária é a estrutura lógica que rege a formatação das normas jurídicas tributárias, consistentes em enunciados prescritivos constantes do ordenamento jurídico e a ele introduzidas por uma das

¹² Gassen explica que “no campo do senso comum teórico dos juristas é possível afirmar que sistema tributário é um conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante. Quando se utiliza a expressão sistema constitucional tributário evoca-se como acréscimo que estas normas jurídicas estão dispostas na Constituição Federal (LGL\1988\3), no caso, no Título VI – Da tributação e do orçamento. Agrega-se também à compreensão de sistema tributário assim delineado o conjunto de tributos existentes, no caso, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Um sistema tributário nacional congregaria também as normas que tratam da competência tributária, das limitações impostas ao poder de tributar (princípios e imunidades) e formulam o pacto tributário entre os entes federados (o federalismo fiscal)”. (GASSEN, Valeiro. *Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário*. In: GASSEN, Valeiro (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 37).

¹³ Para Geraldo Ataliba, “em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”. (ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 21).

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática [livro eletrônico]**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2021.

¹⁵ Para Miguel Reale, norma jurídica “é o fato de ser uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória.” (REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 95).

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 146.

fontes de Direito¹⁷, possibilitando ao operador do Direito que interprete esse enunciado, a fim de que se extraia normas jurídicas¹⁸.

É na regra matriz de incidência tributária que se encontra o fato jurídico tributário. Ela é estruturada de tal maneira que, se ocorrer um fato que, abstratamente, esteja previsto em sua hipótese, deverá ser gerada uma consequência jurídica que, se não ensejar determinado comportamento, terá como consequência a aplicação de uma sanção¹⁹.

Como visto, portanto, a regra matriz de incidência tributária consiste em uma norma jurídico-tributária. Portanto, nada mais é do que a hipótese fática repercutida no mundo jurídico com sua consequência. Ou seja, é uma hipótese vinculada a uma consequência.

Para Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária pode ser notada (i) com um antecedente, em que se encontram os critérios material, espacial e temporal, onde se descreve a hipótese tributária; e (ii) com um consequente, onde há a prescrição da obrigação tributária e se encontram os critérios pessoal e quantitativo.

Os critérios do antecedente são assim explicados: (i) critério material, consistente no comportamento escolhido pelo legislador que tem como consequência

¹⁷ Kelsen explica que "a expressão é também empregada num sentido não jurídico quando com ela designamos todas as representações que, de fato, influenciam a função criadora e a função aplicadora do Direito, tais como, especialmente, os princípios morais e políticos, as teorias jurídicas, pareceres de especialistas e outros. Estas fontes devem, no entanto, ser claramente distinguidas das fontes de Direito positivo. A distinção reside em que estas são juridicamente vinculantes e aquelas o não são enquanto uma norma jurídica positiva não delegue nelas como fonte de Direito, isto é, as torne vinculantes. Neste caso, porém, elas assumem o caráter de uma norma jurídica superior que determina a produção de uma norma jurídica inferior. A equivocidade ou pluralidade de significações do termo 'fonte de Direito' fá-lo aparecer como juridicamente imprestável. É aconselhável empregar, em lugar desta imagem que facilmente induz em erro, uma expressão que inequivocamente designe o fenômeno jurídico que se tem em vista." (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Traduzido por João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 163).

¹⁸ Para Schoueri, "a regra matriz é apresentada como um método, um recurso para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário. Partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto. No polo antecedente, o esquema da regra matriz tributária aponta a descrição hipotética de uma situação que, concretizada, motivará o surgimento da relação em questão. O antecedente é corriqueiramente denominado 'fato gerador', denominação que recebe severas críticas que serão apresentadas no próximo capítulo". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021).

¹⁹ Para Paulo de Barros Carvalho, "no descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para a identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação". (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 80-81).

efeitos jurídicos caso se verifique sua ocorrência em concreto; *(ii)* critério espacial, que compõe a hipótese normativa que indica o lugar onde o comportamento trazido pelo critério material deve ocorrer, para, então, ter-se o fato tributário; *(iii)* critério temporal, que estabelece que a norma jurídica deva indicar o momento em que ocorre o critério material; e os critérios do consequente, por sua vez, tem a seguinte definição: *(iv)* critério pessoal, que significa que a norma jurídica deve indicar quem são os sujeitos que devem compor a relação jurídico-tributária, estabelecendo quem é credor e quem é devedor; e, por último, *(v)* critério quantitativo, que nada mais é do que base de cálculo e alíquota, que têm a finalidade de definir o montante pecuniário devido na relação tributária²⁰.

Essa a teoria que entendemos que seja a mais adequada ao estudo da incidência tributária, superou conceitos antes aplicados pelas expressões “hipótese de incidência” e “fato gerador”, por exemplo²¹. Ela pôde, de fato, demonstrar que na norma jurídica tributária, em contrário aos conceitos antes predominantes, havia alguns critérios que não eram encontrados nessas hipóteses.

Importa, entretanto, mencionar que a expressão “fato gerador” é, ainda, amplamente utilizada na aplicação do direito tributário, seja pela legislação tributária, seja pelo Poder Judiciário. E, de fato, ao se tratar de ITBI, são essas as expressões que são mencionadas pela legislação e pelas decisões judiciais que serão analisadas neste trabalho.

Em linhas gerais, essas breves considerações sobre a teoria da regra matriz de incidência tributária trazem um panorama que, acredita-se, seja suficiente para a finalidade a que se presta esta monografia. Apesar disso, frisa-se que tal teoria é de tal profundidade que é merecedora de estudo em excerto próprio, sendo que, no caso

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 324.

²¹ Nesse sentido, concordamos com lição de Paulo Caliendo, para quem “o modelo de análise mais sofisticado de uma norma jurídica completa em nosso sistema foi apresentado por Paulo de Barros Carvalho, que superou em muito os modelos de análise anteriores que se assentavam no estudo do antecedente da norma (fato gerador, suporte fático ou hipótese de incidência) ou no consequente da norma (base de cálculo). Este propôs o estudo completo da norma jurídica, denominando-a de Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT). Este modelo é perfeitamente adequado ao nosso modelo constitucional, que prevê a incidência sob um regime de severas limitações à constituição de obrigações tributárias.” (CALIENDO, Paulo. Estudo das normas tributárias. *In: Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. 35. ed. Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, 2015, p. 289).

da regra matriz de incidência tributária do ITBI, seria necessário debruçar-se sobre uma legislação municipal específica²², o que não é o objetivo deste trabalho.

2.2 O ANTECEDENTE – CRITÉRIO MATERIAL E CRITÉRIO TEMPORAL

Na hipótese, isto é, no antecedente, constam três critérios, suficientes para abordar o fato jurídico de modo abstrato: o critério material, o critério espacial²³ e o critério temporal. Ela é, portanto, a primeira parte da regra matriz, onde consta a previsão normativa. Ou seja, ela é a descrição de uma hipótese que incidirá sobre determinado fato concreto²⁴.

O antecedente é, de fato, o apontamento a uma descrição hipotética de uma situação que, quando levada à concretização, faz com que surja a relação jurídica. Esse conceito de antecedente, porém, é comumente chamado de “fato gerador”, o que, como se verá, não é a expressão mais adequada, sobretudo pelo já visto em relação à regra matriz de incidência tributária²⁵.

²² Macedo explica que “a rigor, é um equívoco afirmar dogmaticamente se ter construído a regra-matriz de incidência tributária de um imposto municipal sem se ter debruçado sobre uma legislação tributária municipal específica. Isso porque os elementos presentes nos enunciados prescritivos do texto constitucional e da lei complementar tributária, que delimitam algumas possibilidades para a construção da regra matriz, não são suficientes para contruí-la de pleno. Tais elementos são apenas algumas notas que, na verdade, nem elementos constituintes da regra matriz são, já que a regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária que institui o tributo. E instituição de tributo, que equivale a criação de tributo, não é feita nem pelo constituinte nem pelo legislador complementar, mas sim pelo legislador (em sentido amplo) do ente político competente para criar a exação. No caso do ITBI, por exemplo, o próprio critério material possível de ser construído pelo legislador ordinário tomará por base o enunciado constitucional ‘transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis’, por exemplo. Mas sendo essa transmissão um fato que abrange tanto o ato realizado por aquele que transmite certo bem, quanto o ato efetuado por aquele que adquire tal bem, *a priori*, a decisão do legislador municipal poderá variar entre o verbo *transmitir*, em que o contribuinte será o transmitente (que atuou, por exemplo, como vendedor no negócio jurídico subjacente de compra e venda), e o verbo *adquirir*, quando o contribuinte será o adquirente (comprador, naquele negócio)”. (MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. 2009. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 131).

²³ Não notamos discussões acerca desse critério antecedente nas controvérsias a respeito do ITBI, razão pela qual nos debruçaremos com mais profundidade sobre os critérios material e temporal.

²⁴ Esse conceito, embora com algumas diferenças, já havia sido abordado por Geraldo Ataliba, para quem “a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)”. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 58)

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

Para Alfredo Augusto Becker, a expressão “fato gerador” se presta tão somente a gerar, em suas palavras, “confusão intelectual”²⁶. E, de fato, esse conceito é amplamente criticado pela doutrina, por exemplo, de Geraldo Ataliba²⁷.

Embora criticada pelo fato de, em um mesmo termo, essa expressão designar duas realidades distintas (a descrição hipotética e a concreta verificação)²⁸, foi a terminologia utilizada pelo CTN. Considerada essa premissa de que é o termo utilizado pela legislação, embora já tenhamos adiantado que preferimos a nomenclatura da teoria da regra matriz de incidência tributária trazida por Paulo de Barros Carvalho, importa distinguir que há dois fatos geradores: o fato gerador em abstrato e o fato gerador em concreto²⁹. Abordado esse pressuposto, tem-se como critério material antecedente para a incidência do ITBI, que será estudado no presente trabalho, a transmissão imobiliária^{30,31}. Dito isso, esclarece-se, oportunamente, que quando utilizada a expressão “fato gerador”, referimo-nos ao antecedente da regra matriz, mais especificamente no que diz respeito ao critério material.

Como mencionado, o ITBI é um imposto de competência municipal³². Dessa forma, as regras de incidência desse tributo são, comumente, previstas nas legislações municipais, ainda que a própria CF-88 imponha alguns limites a esses regramentos. Diz-se, portanto, que a legislação municipal pode apenas regular as hipóteses, mas nunca as ampliar³³, cabendo apenas à CF-88 definir o campo no qual o legislador pode definir a regra de tributação³⁴.

No contexto do ITBI, seu antecedente, além de constitucionalmente previsto, tem previsão no CTN, nos arts. 35 a 42. Registre-se, oportunamente, que o CTN é

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 288.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 50.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 50.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

³⁰ Código Tributário Nacional, art. 35, I.

³¹ Cumpre destacar que o STJ pacificou o entendimento sobre qual é o momento do fato gerador do ITBI, definindo, em suma: “Tributário. ITBI. Fato gerador. Ocorrência. Registro de transmissão do bem imóvel. 1) O fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. 2) Agravo Regimental não provido”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgRg nos EDcl no AREsp 784.819/SP**. Relator Ministro Herman Benjamin, 17 mar. 2016) e “Tributário. ITBI. Fato gerador. Ocorrência. Registro de transmissão do bem imóvel. 1) O Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento. 2) O fato gerador do imposto de transmissão (artigo 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. 3) Recurso Especial não provido”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1.504.055/PB**. Relator Ministro Herman Benjamin, 17 mar. 2015).

³² Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156, *caput* e inciso II.

³³ HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática [livro eletrônico]**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2021.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 288.

uma lei anterior à CF-88. Ainda assim, suas disposições devem ser interpretadas sob a égide constitucional³⁵.

Faz essa ressalva, sobretudo, porque, quando de sua publicação, o CTN dispôs que o ITBI era imposto de competência dos Estados. A CF-88, como visto, alterou tal competência, de modo que o art. 35 do CTN deve ser lido com cautela a esse respeito. Nesse sentido, vejamos como o CTN define o antecedente material (como se verá, trazendo a expressão “fato de gerador”) do ITBI:

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.

Como visto, embora mencione que o ITBI seja de competência dos Estados (o que, já se esclareceu, não o é), o CTN define qual o antecedente (ou fato gerador) do imposto. Cabe, agora, uma breve exposição de como se interpreta o momento em que se dá a transmissão imobiliária.

Sobre o critério temporal do antecedente do ITBI e o momento da transmissão imobiliária, nessa toada, importa mencionar que o STF tem consolidado em sua jurisprudência que a obrigação tributária nasce somente com a efetiva transferência da propriedade imobiliária em registro³⁶. Essa nada mais é do que a interpretação do art. 1.245 do CC, que disciplina o momento da transferência imobiliária da seguinte

³⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributario**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 308.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ARE 1.294.969**. Relator Ministro Luiz Fux, 11 fev. 2021, tendo sido vencidos os Ministros Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, André Mendonça, Roberto Barroso e Gilmar Mendes, fixou-se a seguinte 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”. Nos termos do voto vencedor, “o entendimento pacífico desta Corte no sentido de que, o fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, que se dá mediante o competente registro”. Fundamentando seu voto, o Ministro Relator citou vasta jurisprudência que demonstrou o quão consolidado é esse entendimento: “ARE 1.037.372-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 24/6/2019; ARE 805.859-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 9/3/2015; ARE 759.964-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 29/9/2015; ARE 821.162-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 21/6/2016; ARE 839.630-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 17/12/2014; AI 764.432-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 25/11/2013; ARE 934.091-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 5/12/2016; ARE 798.004-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, DJe de 7/5/2014; ARE 798.241-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 14/4/2014; AI 646.443-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe de 24/4/2009; AI 603.309-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ de 23/02/2007”.

maneira: "transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis"³⁷.

Expostas essas premissas, concluímos que o nascimento da obrigação tributária de pagamento do ITBI é condicionado ao efetivo registro imobiliário da transferência. Portanto, é devido o ITBI quando, efetivamente, é transferido o imóvel.

2.3 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA DO ITBI

São a base de cálculo e alíquota que compõem o critério quantitativo do consequente da regra matriz³⁸. Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo tem três funções distintas: "a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa"³⁹.

Tal como definiu as competências tributárias, a CF-88 estabeleceu quais são as bases de cálculo possíveis para os tributos⁴⁰⁻⁴¹. Especificamente sobre o ITBI, o art. 38. do CTN dispõe que a sua base de cálculo "é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos"⁴². Essa definição, todavia, vai de encontro àquela trazida pela doutrina para conceituar a base de cálculo, que, na verdade, entende-a como elemento quantitativo do consequente (grandeza sobre a qual incide uma alíquota)⁴³.

Isso, porque o valor venal do bem é o preço pré-definido pela municipalidade que, hipoteticamente, seria alcançado em uma transação onerosa à vista em

³⁷ Código Civil, art. 1.245.

³⁸ Paulo de Barros Carvalhos leciona que "na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)". (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 156).

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 206.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 253.

⁴¹ Macedo explica que "a base de cálculo apresenta, entre outras funções, a de mensurar a intensidade da conduta, prevista no critério material da hipótese de incidência, que o contribuinte (ou a Administração, no caso dos tributos vinculador) praticar. Tem o condão, portanto, de medir as proporções reais do fato". (MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. 2009. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 199).

⁴² Código Tributário Nacional, art. 38.

⁴³ HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática [livro eletrônico]**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

condições normais de mercado⁴⁴. É de se lembrar, porém, que, recentemente, o STJ decidiu, em sede de recurso repetitivo⁴⁵, que o valor venal de referência previamente fixado pelo município não pode ser utilizado como base de cálculo do ITBI, porque ele não considera elementos essenciais à formação do valor do imóvel a ser transacionado, como “a existência de benfeitorias, o estado de conservação, os interesses pessoais do vendedor (necessidade da venda para despesas urgentes, mudança de investimentos, etc.) e do comprador (escassez do imóvel na região, proximidade com o trabalho e/ou com familiares, etc.) no ajuste do preço”⁴⁶.

Ao fim, no referido julgamento, restou definida a tese de que “o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente”, sendo que “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)”.

A temática da precisa definição da base de cálculo, porém, deve ser abordada com mais profundidade em excerto próprio. Por tal razão, nesta monografia, aborda-se, para fins didáticos, a definição geral de valor venal trazida pelo CTN como a base de cálculo legislada para o ITBI.

⁴⁴ Tomamos, no que diz respeito à base de cálculo do ITBI, a definição de Harada, para quem “a base de cálculo é o valor venal do imóvel que outra coisa não é senão aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos. Não se confunde com o valor da efetiva transação imobiliária nem com a base de cálculo de cada imóvel em concreto. Nos chamados tributos avaliáveis (IPTU e ITBI) é preciso não confundir o plano abstrato de eleição de critérios ou métodos avaliativos para se encontrar o valor unitário do metro quadrado do terreno ou da construção, com o plano concreto da constituição do crédito tributário em cada caso, mediante a atividade do lançamento por uma de suas modalidades, que é ato vinculado, nos precisos termos do art. 142 do CTN. No Município de São Paulo existe a Lei nº 10.235/86, que fixa as normas e métodos para apuração do valor venal, expressos em seis Tabelas anexas, que possibilitam a apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno. Daí por que inconstitucional o ato do Executivo, que disponibiliza a base de cálculo de cada imóvel cadastrado, obtido mediante pesquisa de mercado, para fins de obtenção da guia de recolhimento do ITBI como determina o Decreto municipal nº 46.288/05, ferindo o princípio da legalidade, além de alterar o regime de lançamento por homologação que, por definição, não subordina o recolhimento do imposto ao exame prévio do fisco”. (HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática [livro eletrônico]**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2021).

⁴⁵ Explica-se, sobre recurso repetitivo, o que menciona o Enunciado 345 do Fórum Permanente de Processualistas Civis: “o incidente de resolução de demandas repetitivas e o julgamento dos recursos extraordinários e especiais repetitivos formam um microsistema de solução de casos repetitivos, cujas normas de regência se complementam reciprocamente e devem ser interpretadas conjuntamente” (ENUNCIADOS DO FÓRUM PERMANENTE DE PROCESSUALISTAS CIVIS.

Enunciado 345. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://institutodc.com.br/wp-content/uploads/2017/06/FPPC-Carta-de-Florianopolis.pdf>. Acesso em 25 abr. 2022).

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.937.821/SP**. Relator Ministro Gurgel de Faria, mar. 2022.

Importa, ao fim deste capítulo essencialmente propedêutico, trazer uma breve definição de alíquota, para, assim, compreender uma exposição de todos os elementos do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária. Isso, porque esse critério, como visto, é formado pela combinação desses dois elementos: base de cálculo e alíquota⁴⁷. Nessa relação, a alíquota é, geralmente, um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, sendo que o montante devido do tributo é o resultado da multiplicação entre ambas, que, como qualquer outro elemento da regra matriz de incidência tributária do ITBI, deve ser instituído pelo Poder Legislativo do ente político responsável⁴⁸.

Especificamente sobre o ITBI, a CF-88 não impôs qualquer tipo de limitação para que os municípios fixassem as alíquotas, desde que respeitados, obviamente, os princípios da capacidade contributiva⁴⁹ e do não confisco⁵⁰.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

⁴⁸ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: Aspectos Contitucionais e Infraconstitucionais**. 2009. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 222.

⁴⁹ Para Rohenkohl, o conteúdo do princípio da capacidade contributiva determina, além da progressividade na tributação, “a imposição de que o legislador, na instituição e quantificação dos impostos, adote como pressuposto inarredável os critérios da generalidade e universalidade”. (ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 226).

⁵⁰ Para Rohenkohl, do princípio do não confisco “depreende-se que toda e qualquer tributação que alcance a totalidade da propriedade ou renda do juzeito passivo será inconstitucional”. (ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 121).

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI

As imunidades tributárias são regras de exceção que passam a ter significado quando relacionadas com as normas que repartem a competência tributária entre os entes federados⁵¹. Isso ocorre porque a imunidade surge como uma limitação da própria competência tributária, que, uma vez atribuída pela CF-88, permite que um ente federado venha a instituir um tributo sobre determinado fenômeno econômico, ao mesmo tempo em que ela própria cria uma barreira ao exercício dessa competência tributária⁵².

As regras de imunidade não podem ser tratadas, todavia, como a retirada do poder de tributar do ente federado, porque a competência para instituir tributos sequer foi a ele atribuída para que pudesse ser suprimida⁵³. Em verdade, só se poderia falar em “retirada do poder de tributar” caso houvesse sido instituído esse poder, embora se utilize da expressão “subtração do poder de tributar” para melhor compreender as regras de imunidade⁵⁴.

Feito esse esclarecimento, falemos, então, que as imunidades tributárias consistem na exclusão da competência tributária em relação a certos bens ou fatos, em determinadas ocasiões⁵⁵. A imunidade, assim, estabelece que as pessoas políticas da federação não têm competência para tributar certos fatos e situações.

Sobre o ITBI, a CF-88 previu hipótese de imunidade em caso específico, estabelecendo que o ITBI “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

⁵¹ AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134-135.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 145.

⁵⁴ AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134-135.

⁵⁵ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidade Tributária: limitações constitucionais tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 9.

arrendamento mercantil”⁵⁶. Frisa-se, oportunamente, que esse dispositivo bem recepcionou a disposição já constante no CTN⁵⁷.

Essa imunidade específica visa, sobretudo, ao desenvolvimento econômico das empresas⁵⁸, por meio da facilidade que confere à formação, à transformação, à fusão, à cisão e à extinção de sociedades civis e comerciais⁵⁹. Em razão de ela ser a discussão central do Tema 796 de repercussão geral do STF, passa-se a analisar seus pormenores.

3.1 A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL

O capital social é a contribuição dos sócios para a sociedade, seja quando de sua constituição, seja em ato posterior à sua constituição, que fornece os recursos que tornam possível a consecução de um objetivo social por essa entidade⁶⁰. Ou seja, a realização de capital nada mais é do que a passagem de bens ou dinheiro para o patrimônio da sociedade⁶¹, com o objetivo de se gerar mais riqueza⁶².

Nesse contexto, o capital social pode ser formado por quaisquer bens que tenham um valor suscetível de figurar em um balanço da sociedade, no que se inserem os bens imóveis⁶³. Esses bens devem ser transmitidos à sociedade de acordo com as regras referentes à sua natureza jurídica, sendo que, no que diz respeito a bens imóveis, o documento hábil para a sua transferência, cuja natureza jurídica é

⁵⁶ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156, § 2º, II.

⁵⁷ Código Tributário Nacional, art. 36, I e II.

⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 365.

⁵⁹ COSTA, Regina. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 160.

⁶⁰ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. V. 1. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 472.

⁶¹ ASCARELLI, Tullio. **Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado. S.A.** Campinas: Bookseller, 1999, p. 619.

⁶² LAMY FILHO, Alfredo. Capital social. Conceito. Atributos. A alteração introduzida pela Lei n. 9.457/97. O capital social no sistema jurídico americano. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 346, p. 35-42, 1999, p. 3.

⁶³ LAMY FILHO, Alfredo. Capital social. Conceito. Atributos. A alteração introduzida pela Lei n. 9.457/97. O capital social no sistema jurídico americano. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 346, p. 35-42, 1999, p. 204.

especial⁶⁴, é a transcrição no Registro de Imóveis do ato societário, registrado pela Junta Comercial, em que se aumentou o capital social com a conferência do imóvel⁶⁵.

Em suma, os bens imóveis passam a pertencer à pessoa jurídica, e não mais ao transmitente. Como contrapartida, a empresa adquirente do imóvel emite novas quotas ou ações que passam a ser de propriedade do transmitente, que troca o bem transmitido por participações societárias, recebendo o título de sócio ou acionista⁶⁶.

Sobre essa transmissão imobiliária, e com a finalidade de facilitar a formação de empresas e de incentivar o desenvolvimento econômico do País⁶⁷, o constituinte optou por limitar a repartição de competência para que fosse cobrado o ITBI. Nesse sentido, estabeleceu que este imposto “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 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”⁶⁸.

A referida norma, portanto, faz com que sequer seja instituída a competência dos municípios para criar normas legais instituindo a cobrança do ITBI na transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital⁶⁹. E essa norma constitucional é confirmada pelo CTN, que também define a não

⁶⁴ Para Nelson Eizirik, “o ato de transferência de bens do subscritor para a companhia é de uma alienação, mas de natureza especial. Não caracteriza uma compra e venda propriamente dita, nem permuta, comunhão ou condomínio. Não é alienação propriamente dita porque falta o requisito do preço que, na compra e venda, encerra a relação jurídica entre as partes; não é permuta, pelas mesmas razões, pois as ações que o subscritor recebe pelo valor de seus bens não extinguem as relações entre ele e a sociedade, ao contrário, pois surge um novo direito que é o de acionista; não se trata de comunhão ou condomínio porque os bens entram para o patrimônio da sociedade, que é juridicamente distinto do patrimônio dos acionistas”. (EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**. V. 1. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 131-132).

⁶⁵ EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**. V. 1. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 129-130.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ITBI – Redução de capital – Imunidade – Exegese do art. 156, § 2.º, I, da Constituição Federal (LGL\1988\3). **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 5, p. 24-124, 1997, p. 125.

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 157.

⁶⁸ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156, § 2º, I.

⁶⁹ Para Carrazza, as “normas constitucionais que, de modo expresse, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações”, (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 783-784).

incidência do ITBI em transação imobiliária “quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito”⁷⁰.

Como consequência da norma constitucional corroborada pelo CTN, a jurisprudência pátria, até o julgamento do Tema 796 pelo STF, era uníssona no sentido de que o fisco municipal deveria se ater a duas questões ao analisar pedidos administrativos de reconhecimento da falta de competência para a instituição do ITBI: primeiro, se a transferência do imóvel em questão se deu, efetivamente, mediante realização de capital social de pessoa jurídica; e, segundo, se a atividade preponderante da pessoa jurídica que recebe os imóveis é ou não uma atividade imobiliária⁷¹. Quanto à atividade preponderante do transmitente, essa se afigura como irrelevante para a verificação da imunidade tributária do ITBI⁷².

Tendo sido ambas as questões preenchidas, isso é, tendo todo o valor do imóvel transferido sido destinado à conta de capital social, e a atividade preponderante de quem recebe esse imóvel não ser imobiliária, conclui-se, por ora, que estariam preenchidos os requisitos necessários à concessão da imunidade tributária do ITBI. Nesse contexto, e como conclusão parcial, seria inconstitucional uma negativa municipal no reconhecimento da imunidade tributária do ITBI na situação acima indicada. Essa interpretação lógica, todavia, passou a não mais ser aplicada após o julgamento do Tema 796 de Repercussão Geral, como se verá no próximo capítulo.

3.2 A ATIVIDADE PREPONDERANTE DA PESSOA JURÍDICA

Ainda, figura como condição para o reconhecimento da imunidade tributária do ITBI na transferência de imóvel em realização de capital social de pessoa jurídica a necessidade de que a sociedade para qual o imóvel venha a ser transferido não tenha como atividade preponderante a atividade imobiliária, que, basicamente, consiste na

⁷⁰ Código Tributário Nacional, art. 36, I.

⁷¹ Essa era a posição, por exemplo, do Superior Tribunal de Justiça: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **EDcl no AgRg no REsp 798.794/SP**. Relator Ministro Francisco Falcão, 4 mai. 2006 e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 798.794/SP**. Relator Ministro Francisco Falcão, 6 mar. 2006.

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. ITBI – Redução de capital – Imunidade – Exegese do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 5, p. 24-124, 1997, p. 124.

venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição⁷³.

A atividade preponderante de quem transmite o imóvel é irrelevante, importando apenas a verificação da atividade preponderante do adquirente⁷⁴. Para fins de consideração do que é a atividade preponderante, essas são as que representam mais da metade da receita operacional da pessoa jurídica que recebe os imóveis, verificada nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à transferência⁷⁵. Sendo o caso de pessoa jurídica que tem os imóveis a ela transferidos no momento de sua constituição, ou no caso de ela não existir há dois anos para que seja observado o passado, a atividade preponderante é observada nos 03 (três) anos subsequentes à data da aquisição dos imóveis⁷⁶.

Portanto, a conclusão prévia desta monografia é de que o ITBI nos casos de transferência imobiliária em realização de capital social é devido tão somente quando a atividade preponderante da adquirente dos imóveis for imobiliária.

⁷³ Barreto escreve que “contidas na outorga constitucional estão, no entanto, essas transmissões de bens ou direitos, quando a atividade preponderante for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens móveis ou arrendamento mercantil”. (BARRETO, Aires Fernandino. *In*: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 740).

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ITBI – Redução de capital – Imunidade – Exegese do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 5, p. 24-124, 1997, p. 124.

⁷⁵ Essa é a disposição do art. 37, § 1º, do Código Tributário Nacional.

⁷⁶ Essa é a disposição do art. 37, § 2º, do Código Tributário Nacional.

4 TEMA 796: ALTERAÇÕES NA INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE DE ITBI PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como exposto no capítulo anterior, a jurisprudência brasileira sempre fora firme no sentido de que a única exceção à imunidade tributária do ITBI em transmissão imobiliária na realização de capital social era nos casos em que a atividade preponderante do adquirente correspondia à atividade imobiliária.

Recentemente, todavia, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário 796.376/SC (Tema 796 de Repercussão Geral), fixou a seguinte tese: "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da CF-88, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado"⁷⁷.

A partir daí, passou-se a verificar que situações antes totalmente cobertas pela imunidade passaram a ser tributadas pelos municípios. Nesse sentido, primeiro, é necessário entender a *ratio decidendi* do Tema 796, para, depois, analisar suas repercussões sobre o Poder Judiciário.

4.1 A *RATIO DECIDENDI* DO TEMA 796

Em 1º de maio de 2010, 06 pessoas físicas celebraram o ato constitutivo de sociedade empresária limitada que denominaram de "Lusframa Participações Societárias Ltda."⁷⁸. Nessa oportunidade, os sócios estipularam que o capital social da empresa seria de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais), que foram integralizados pelos sócios com a transferência de 17 (dezessete) bens imóveis. Esses bens imóveis constavam nas respectivas declarações de renda de pessoa física dos sócios pelo valor total de R\$ 802.724,00 (oitocentos e dois mil, setecentos e vinte e quatro reais),

⁷⁷ Para Schoueri, "não merece aplauso o entendimento do STF, por duas razões. A imunidade busca albergar determinadas operações societárias que impliquem a transmissão de bens ou direitos que sejam incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica. Sendo constatada a operação societária mencionada pelo dispositivo, basta que haja a transmissão de bens imóveis ou direitos reais sobre eles, para que se opere a imunidade." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021).

⁷⁸ Esclarece-se, oportunamente, que todas as informações apresentadas neste subcapítulo foram obtidas a partir da retirada de cópia integral do processo originário do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC.

sendo que, quando da transferência para a pessoa jurídica, o ágio (isso é, a diferença entre o valor do imóvel declarado e o valor atribuído ao capital social) foi destinado à conta contábil de reserva de capital⁷⁹. O referido ato constitutivo de sociedade limitada foi registrado pela Junta Comercial do Estado de Santa Catarina em 28 de maio de 2010, sob o número de registro 42204503374.

Após o registro do referido ato societário pelo órgão mercantil, a Lusframa Participações Societárias Ltda. requereu administrativamente ao município de São João Batista que reconhecesse a imunidade tributária do ITBI na transferência de imóveis em realização de capital social acima mencionada⁸⁰. Refere-se, oportunamente, que, no curso desse procedimento, o município reconheceu que a atividade preponderante da Lusframa Participações Societárias Ltda. não consistia em atividade imobiliária.

Em ato subsequente, porém, o município de São João Batista deferiu o pedido de reconhecimento de imunidade tributária do ITBI apenas sobre o valor de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais), estipulando que a diferença entre o valor dos imóveis constante da declaração de bens dos sócios subscritores (R\$ 802.724,00) e o valor destinado a capital social (R\$ 24.000,00) consistia em base de cálculo sobre a qual deveria incidir a alíquota do ITBI. Ou seja, pelo entendimento do município, deveria incidir o ITBI sobre R\$ 778.724,00 (setecentos e setenta e oito mil, setecentos e vinte e quatro reais). A fundamentação utilizada pelo ente tributante foi a de que a imunidade tributária do ITBI se aplica tão somente sobre valores utilizados em pagamento de capital social subscrito, não abrangendo nenhum valor além desse.

⁷⁹ A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), aplicada supletivamente às sociedades limitadas pela previsão do art. 1.053, parágrafo único, do Código Civil, estipula (art. 13, § 2º) que “a contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital”. Eizirik, ao comentar a norma, disserta que “o ágio aumenta as reservas da sociedade e contribui para o incremento de valor do seu patrimônio; assim, constitui uma garantia adicional para as atividades sociais. Na subscrição de ações, o ágio existe quando a ação emitida pela companhia é subscrita por preço de emissão superior ao de sua contribuição para a formação do capital social. Quando a ação tem valor nominal, o ágio será a parte do preço de emissão que exceder esse valor. Nas ações sem valor nominal, o ágio é a parte do preço de emissão que ultrapassa a importância destinada à formação do capital social fixada, na constituição da companhia, pelos fundadores, e no aumento de capital, pela assembleia geral ou pelo conselho de administração (artigo 14, *caput*). Para o investidor, o ágio justifica-se sempre que as ações da companhia apresentarem boas perspectivas de rentabilidade. A lei determina que o ágio na subscrição de ações deve ser registrado na escrituração como reserva de capital., ou seja, não constitui lucro.” (EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**. V. 1. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 157-158).

⁸⁰ Processos administrativos 963-2010, 1110-2010 e 1155-2010 da Prefeitura Municipal de São João Batista.

Irresignada com o ato administrativo, a Lusframa Participações Societárias Ltda. ingressou, na Justiça Estadual do Estado de Santa Catarina, com ação de mandado de segurança, visando a ter reconhecido seu direito à imunidade tributária sobre a transferência dos imóveis em realização de capital social, sem que houvesse a incidência do ITBI sobre qualquer parcela. Ao se deparar com o caso, o juízo da Vara Única do Município de São João Batista deferiu pedido de liminar à Lusframa Participações Societárias Ltda., determinando que a autoridade coatora (Secretário da Fazenda do Município de São João Batista) se abstinhasse de exigir o ITBI sobre a transmissão de bens imóveis incorporados ao patrimônio da empresa a título de realização de capital social⁸¹.

No curso do processo, o Ministério Público, pela Promotoria de Justiça de São João Batista, manifestou-se no sentido de que fosse concedida a segurança e mantida a decisão liminar. E foi exatamente esse o desfecho do caso no primeiro grau de jurisdição, tendo o juízo confirmado a liminar e concedido a segurança em sentença⁸².

Intimado da decisão, o Município de São João Batista interpôs recurso de apelação ao Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, requerendo que a decisão fosse reformada, sob o argumento de que deveria ser tributada a diferença entre o capital social integralizado e o valor constante dos imóveis na declaração de bens dos subscritores (o que, como se viu, resultava em uma base de cálculo de R\$ 778.724,00).

No segundo grau de jurisdição, o Ministério Público, dessa vez pela Procuradoria-Geral de Justiça do Estado de Santa Catarina, novamente se manifestou a favor do contribuinte, posicionando-se contra a tributação pretendida pelo Município de São João Batista e pela manutenção da sentença de primeiro grau.

Ainda assim, a 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu provimento, à unanimidade, ao recurso do Município de São João Batista, a fim de reformar a sentença e denegar a segurança pleiteada pela Lusframa Participações Societárias Ltda., estabelecendo que deveria incidir o ITBI sobre a diferença de R\$ 778.724,00 (setecentos e setenta e oito mil, setecentos e

⁸¹ BRASIL. Comarca de São João Batista (Vara Única). **Mandado de Segurança 062.10.003169-4**. Juiz Prolator Samuel Andreis, 16 ago. 2010.

⁸² BRASIL. Comarca de São João Batista (Vara Única). **Mandado de Segurança 062.10.003169-4**. Juiz Prolator Samuel Andreis, 28 set. 2010.

vinte e quatro reais)⁸³. Para a Corte, a decisão se justificou no fato de que o constituinte, ao estabelecer a imunidade do ITBI em realização de capital, não tinha a intenção de vedar a competência para a instituição do tributo sobre valor superior ao necessário para a integralização de capital social.

Sob os mesmos argumentos com que ingressou com o mandado de segurança, a Lusframa Participações Societárias Ltda. interpôs Recurso Extraordinário ao STF, requerendo que fosse reformada a decisão do Tribunal de Justiça e, novamente fosse concedida a segurança. O referido recurso foi admitido pelo Tribunal de Justiça, em decisão monocrática, em 13 de dezembro de 2012⁸⁴.

Nesse contexto, o Ministério Público Federal, pela Procuradoria-Geral da República, opinou pelo desprovimento do Recurso Extraordinário. Essa foi, efetivamente, a primeira vez em que o *parquet* se manifestou contra os interesses do contribuinte no processo.

Em 5 de agosto de 2020, o Plenário do STF julgou, sob o rito da repercussão geral, o Recurso Extraordinário interposto pela Lusframa Participações Societárias Ltda. Nessa data, os Ministros, por maioria, negaram provimento ao recurso, sob os termos do voto divergente do Ministro Alexandre de Moraes (acompanhado pelos Ministros Dias Toffoli, Celso de Mello, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Rosa Weber e Roberto Barroso), que redigiu o acórdão, tendo sido vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia. Assim, restou fixada a seguinte tese: "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da CF-88, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado"⁸⁵.

Para o Ministro Alexandre de Moraes, redator do voto vencedor, "revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo — como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital". O Ministro continua argumentando no sentido de que o que "não se admite é que, a

⁸³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (4. Câmara de Direito Público). **Apelação Cível 2011.073712-5**. Relator Desembargador Jaime Ramos, 17 mai. 2011.

⁸⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (Decisão Monocrática). **Recurso Extraordinário em em Apelação Cível em Mandado de Segurança 2011.073712-5/0003.00**. Desembargador Sérgio Roberto Baasch Luz, 13 dez. 2012.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 796.376/SC**. Relator Ministro Marco Aurélio Mello, 25 ago. 2020.

pretexto de criar-se uma reserva de capital, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas, ao arrepio da norma constitucional e em prejuízo ao Fisco municipal".

O recurso foi julgado, reitera-se, pelo rito da repercussão geral, sendo que se torna precedente qualificado e tem força vinculativa⁸⁶, devendo os demais tribunais uniformizar sua jurisprudência de acordo com o precedente⁸⁷. Dessa forma, os demais tribunais devem, a partir das razões de decidir desse precedente, extrair uma *ratio decidendi*⁸⁸, e definir uma regra geral que pode ser aplicada a outras situações semelhantes⁸⁹⁻⁹⁰.

No caso do Tema 796, pode-se concluir que o precedente vincula os demais casos em que houver ágio na subscrição das quotas em realização de capital social com bens imóveis⁹¹. Isso porque, como se denotou do voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, quando os sócios transferem imóveis à pessoa jurídica com objetivo que não seja o de integralizar capital subscrito, mas, sim, o de destinar o valor desses imóveis à conta diversa da do capital social, forma-se valor excedente ao limite do capital social a ser integralizado sujeito à tributação pelo ITBI.

Importa notar que o julgado do STF, como se viu, envolve o caso de imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica sem que tivesse seu valor destinado à integralização do capital subscrito, mas, sim, à formação de reserva de capital, sendo esta a *ratio decidendi* do julgado em questão. Portanto, a aplicação da tese fixada no

⁸⁶ Nesse sentido é a previsão do art. 927, III, do Código de Processo Civil.

⁸⁷ Nesse sentido é a previsão do art. 926 do Código de Processo Civil.

⁸⁸ A definição é trazida por Marinoni, que explica, inclusive, que para muitos autores, "a *ratio decidendi* é identificada a partir dos fatos do caso e não das razões utilizadas para justificar a solução encontrada". (MARINONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do projeto de CPC – a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 918, p. 351-357, abr. 2012).

⁸⁹ BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de; DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. V. 2. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 460.

⁹⁰ Marinoni ensina que a repercussão geral no recurso extraordinário tem "efeito pan-processual, no sentido que se espalha para além do processo em que fora acertada a inexistência de relevância e transcendência". (MARINONI, Luiz Guilherme. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 52).

⁹¹ Didier explica que "quando se estuda a força vinculativa dos precedentes judiciais (ex.: decisão que fixa a tese para os casos repetitivos), é preciso investigar a *ratio decidendi* dos julgados anteriores, encontrável em sua fundamentação. Assim, as razões de decidir do precedente é que operam a vinculação: extrai-se da *ratio decidendi*, por indução, uma regra geral que pode ser aplicada a outras situações semelhantes. Da solução de um caso concreto (particular) extrai-se uma regra de direito que pode ser generalizada. Só pode considerar como *ratio decidendi* a opção hermenêutica que, a despeito de ser feita para um caso concreto, tenha aptidão para ser universalizada". (DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. V. 2. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 447).

Tema 796 deve ficar restrita aos casos em que os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica não são destinados à integralização do capital subscrito, mas à formação de reserva de capital, sendo esse o alcance da repercussão geral.

4.2 REPERCUSSÕES DO TEMA 796 SOBRE O PODER JUDICIÁRIO

A partir do julgamento do Tema 796, os municípios passaram a interpretar o conceito de "excedente" mencionado na tese fixada no referido julgamento ao analisar pedidos de reconhecimento de imunidade tributária do ITBI na transmissão de bens imóveis em realização de capital social de pessoa jurídica. Nesse contexto, passaram a instituir, com base no julgado, o ITBI na transmissão de imóveis em realização de capital social mesmo quando a atividade preponderante do adquirente não era imobiliária, cobrando o imposto sobre a diferença entre o valor venal do imóvel e o valor pelo qual esse foi transmitido à pessoa jurídica.

Sendo esse, portanto, o conceito de "excedente" atribuído pelos municípios à tese fixada pelo STF, os contribuintes passaram a ingressar no Poder Judiciário a fim de ter reconhecido o seu direito à imunidade tributária em transmissão imobiliária na realização de capital social. Por isso, é possível concluir que devem ser analisados, além do próprio julgado do STF, os desdobramentos decorrentes desse precedente no Poder Judiciário. Para tanto, esta monografia se debruçará, no que diz respeito à análise de decisões, e considerando-se a necessidade da fixação de um critério, aos mais recentes julgados dos tribunais de justiça dos Estados mais populosos de cada uma das regiões do Brasil.

Iniciando pela análise de julgados do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, a posição do referido Tribunal na interpretação do Tema 796 vai no sentido de que a diferença entre o valor venal do imóvel transferido e o valor atribuído pelo transmitente ao imóvel para fins de aumento de capital social conforma base de cálculo sobre a qual deve incidir o ITBI. Nesse sentido, decidiu-se, sobre o Tema 796, que ele "não se presta a regulamentar a imunidade do ITBI apenas nos casos em que os sócios expressamente decidem pela transferência de bens imóveis à pessoa jurídica a título de reserva de capital", mas, sim, em qualquer caso em que haja diferença entre o

valor venal do imóvel e o valor pelo qual ele foi transferido em aumento de capital social⁹².

Ao ser instigado sobre o fato de que a legislação federal permitiria que os bens imóveis fossem transmitidos à pessoa jurídica pela respectiva declaração de bens do transmitente⁹³, sem que isso afetasse o direito ao reconhecimento da imunidade tributária do ITBI, o tribunal concluiu que "a imunidade integral só seria aplicável se o valor de mercado aferido fosse menor ou exatamente igual ao valor de capital social, justamente em razão de a base de cálculo do ITBI ser o valor venal do bem, inexistindo autorização legislativa para que seja considerado tão somente o valor da declaração de imposto de renda"⁹⁴. Em outro julgado, o entendimento foi o mesmo, restando decidido que "ainda que a sócia tenha optado por integralizar os imóveis pelo valor da declaração de imposto de renda, como permite a legislação federal, a fim de que não haja a incidência do imposto de renda sobre ganho de capital, referida previsão legal não reflete nas regras de incidência do ITBI, de modo que o caso deve ser analisado tão somente considerando o valor do capital social e o de mercado dos imóveis"⁹⁵.

Essa mesma posição vem sendo defendida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que alega que "independente da escrituração ou não do valor excedente do imóvel como reserva de capital, a empresa beneficiária da incorporação passa a ser proprietária do bem cujo valor real do mercado é quarenta e seis vezes o valor pelo qual o mesmo foi recebido"⁹⁶. E a quantidade de julgados desse tribunal é vasta⁹⁷ no sentido de que a diferença entre o valor venal e o valor do aumento de capital social conforma base de cálculo sobre a qual deve incidir o ITBI⁹⁸.

Apesar disso, há, neste Tribunal, decisão isolada que destoa dessa posição quase que unânime, que distinguiu o caso tratado pelo STF em repercussão geral dos

⁹² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0012781-04.202.08.16.0173**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 13 jul. 2021.

⁹³ O art. 23 da Lei 9.249/95 consigna, *in verbis*, que "as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado".

⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0012781-04.202.08.16.0173**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 13 jul. 2021.

⁹⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0005948-74.2021.8.16.0030**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 5 abr. 2022.

⁹⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14. Câmara de Direito Público). **Apelação 1001725-39.2021.8.26.0400**. Relator Desembargador João Alberto Pizarini, 1 abr. 2022.

⁹⁷ Ao inserir a expressão "Tema 796" na base de busca de jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, foram encontrados, em 15 abr. 2022, ao total, 121 julgados.

⁹⁸ Nesse sentido: BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14. Câmara de Direito Público). **Apelação 1001628-74.2021.8.26.0453**. Relatora Desembargadora Silvana Malandrino Mollo, 1 abr. 2022.

demais casos que são levados ao Judiciário⁹⁹. O julgado entendeu que o precedente do STF poderia ser aplicado unicamente aos casos em que houvesse ágio no aumento de capital. Ou seja, nos casos em que houvesse destinação do valor dos imóveis para a conta de reserva de capital, sendo que a imunidade tributária do ITBI deveria ser mantida integralmente, ainda que os imóveis tivessem sido transferidos em aumento de capital a valor inferior aos seus respectivos valores venais.

O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás vai na mesma linha dos já trazidos na presente monografia, optando pela tributação da diferença entre o valor venal dos imóveis e o valor atribuído a eles para fins de aumento de capital social. Surpreende, todavia, a forma com que é interpretado o Tema 796 por este Tribunal, que chega a afirmar que, necessariamente, a referida diferença entre valor venal e valor de aumento de capital forma capital de reserva que está sujeito à tributação pelo ITBI¹⁰⁰. Esse é o entendimento preponderante¹⁰¹.

Tal como em São Paulo, o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás também exarou decisão que vai de encontro às posições preponderantes. Nesse sentido, há decisão isolada que estabelece que a imunidade tributária do ITBI na transmissão de imóvel em realização de capital é incondicionada e independe do valor atribuído ao bem para fins de realização de capital, sendo que o contribuinte pode, tal como permitido pela legislação federal, transmitir o bem pelo valor de sua declaração de bens sem que isso conforme em formação de valor "excedente", nos termos do Tema 796 do STF¹⁰².

O Tribunal de Justiça da Bahia também interpretou que o Tema 796 autorizou os municípios a instituir o ITBI sobre a diferença entre o valor venal dos imóveis e o valor que se prestou a aumentar capital social de sociedade em transmissão¹⁰³. Ao

⁹⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (15. Câmara de Direito Público). **Apelação 1002758-52.2018.8.26.0438**. Relator Desembargador Silva Russo, 7 jan. 2021.

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (5. Câmara Cível). **Apelação 5041922-87.2021.8.09.0093**. Desembargador Relator Guilherme Gutemberg Isac Pinto, 11 fev. 2022.

¹⁰¹ Nesse sentido, são os seguintes julgamentos:

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (4. Câmara Cível). **Agravo de Instrumento 5329349-29.2021.8.09.0000**. Relatora Desembargadora Beatriz Figueiredo Franco, 7 fev. 2022;

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (5. Câmara Cível). **Apelação 5627506.35.2020.8.09.0082**. Relator Desembargador Marcus da Costa Ferreira, 14 dez. 2021.

¹⁰² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (5. Câmara Cível). **Agravo de Instrumento 5320596-83.2021.8.09.0000**. Relator Desembargador Adegmar José Ferreira, 23 set. 2021.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (1. Câmara Cível). **Apelação 0502933-58.2017.8.05.0039**. Relatora Desembargadora Maria de Lourdes Pinho Medauar, 5 mai. 2021;

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (4. Câmara Cível). **Apelação 0565779-94.2018.8.05.0001**. Relatora Desembargadora Ilona Márcia Reis, 27 nov. 2020; BRASIL. Tribunal de

contrário dos Tribunais de São Paulo e de Goiás, o Tribunal Baiano tem posição unânime, sem que sejam encontradas decisões de 2º grau de jurisdição que concedam a imunidade integral do ITBI.

O Tribunal de Justiça do Pará, em seus sistemas de busca eletrônica de julgados, não apresentou resultados para a pesquisa de decisões que abordassem o Tema 796. Assim, não foi possível identificar qual tem sido a posição, ainda que geral, dos municípios desse estado. O sistema de pesquisas de decisões do Tribunal de Justiça do Amazonas (segundo estado mais populoso da região Norte), igualmente, não registrou precedentes interpretando o Tema 796.

Na região Norte, pôde-se encontrar julgado que interpretou o Tema 796 no Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia. Para o referido Tribunal, a decisão do STF em repercussão geral autorizou os municípios para que instituem o ITBI sobre a diferença entre o valor venal e o valor utilizado para o aumento de capital social em transmissão imobiliária em realização de capital social¹⁰⁴.

Em suma, e melhor exemplificando como os Tribunais do Paraná, de São Paulo, de Goiás, da Bahia e de Rondônia vêm, quase que à unanimidade, aplicando esse entendimento, explica-se: se o transmitente transferir imóvel à pessoa jurídica (ainda que sua atividade preponderante não seja imobiliária) tendo atribuído a esse bem valor inferior ao venal, considera-se base de cálculo do ITBI a subtração do valor venal pelo valor que o capital social do adquirente foi aumentado. Ou seja, se um imóvel foi transferido a uma pessoa jurídica em realização de capital pelo valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), mas se seu valor venal é de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), a diferença de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) é considerada base de cálculo sobre a qual incide a alíquota do ITBI. Isso tudo, frisa-se, considerando que a atividade preponderante das pessoas jurídicas não é imobiliária.

4.2.1 A interpretação do Tema 796 pelo próprio STF

Justiça do Estado da Bahia (5. Câmara Cível). **Apelação 8008665-67.2019.8.05.0039**. Relator Desembargador Raimundo Sérgio Sales Cafezeiro, 16 mar. 2021.

¹⁰⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (1. Câmara Especial). **Apelação 7002575-32.2021.8.22.0002**. Relator Desembargador Gilberto Barbosa, 10 fev. 2022.

Após o julgamento do Tema 796, o STF, por algumas vezes, foi instado a se manifestar sobre seu próprio precedente, tanto para julgar casos em que os contribuintes tentavam distinguir seus casos particulares do que foi julgado em repercussão geral, quanto para decidir em casos em que contribuintes buscavam a aplicação de *obiter dicta* do julgado para estendê-lo para outros casos¹⁰⁵. Para nós, cumpre estudar somente os casos em que se analisou a imunidade tributária do ITBI em transferência de imóvel em realização de capital social.

Na primeira vez em que adentrou ao mérito para analisar seu próprio julgado, o STF entendeu que era adequada a cobrança do ITBI sobre a diferença entre o valor venal dos imóveis transferidos e o valor a eles atribuídos para fins de aumento de capital social¹⁰⁶. Tratava-se de recurso contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará que havia interpretado também dessa maneira¹⁰⁷.

Para a Ministra Cármen Lúcia, "no julgamento do Recurso Extraordinário n. 796.376, Tema 796, Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes, este Supremo Tribunal assentou que 'a imunidade em relação ao 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". A Ministra complementa, narrando que "o julgado recorrido harmoniza-se com essa orientação jurisprudencial, firmada no sentido de que sobre diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital

¹⁰⁵ Nesse sentido, por exemplo: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 1.321.172/CE**. Relatora Ministra Cármen Lúcia, 15 set. 2021.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Recurso Extraordinário 1.321.172/CE**. Ministra Cármen Lucia, 12 mai. 2021.

¹⁰⁷ A Ministra Cármen Lucia, em sua decisão, destacou o seguinte trecho da decisão do Tribunal de Justiça do Ceará de que, naquela oportunidade, recorria o contribuinte: "A questão debatida no presente mandamus versa sobre a suposta legalidade da incidência do ITBI na transmissão de imóveis para o nome da empresa impetrante, para fins de integralização do capital social, notadamente sobre os bens que excedem o valor das quotas subscritas. (...) Todavia, a imunidade prevista nos dispositivos legais supra transcritos não é ampla e irrestrita, devendo ser reconhecida apenas em relação ao valor dos imóveis suficientes à integralização do capital social da empresa, nos termos dos precedentes do STJ e dos Tribunais Pátrios de nosso país. Ou seja, sobre o valor do imóvel que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, deverá haver incidência de ITBI. (...) Dessarte, demonstrado, in casu, que o valor venal do bem que serviu para integralizar o capital da empresa é superior ao do capital social integralizado, torna-se inarredável reconhecer que o recolhimento do ITBI deve ocorrer após a incorporação, não se cogitando, portanto, qualquer ilegalidade e, por conseguinte, ofensa a direito líquido e certo na exigência da exação. (...) Por fim, estando a decisão recorrida em consonância com entendimento dos nossos Tribunais Superiores, notadamente do Superior Tribunal de Justiça, conheço dos presentes recursos, para dar-lhes provimento, reformando a decisão a quo, para que a imunidade tributária referente ao ITBI alcance tão somente o valor da cota social, permitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre o valor excedente". (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Recurso Extraordinário 1.321.172/CE**. Ministra Cármen Lucia, 12 mai. 2021).

subscrito a ser integralizado incidirá a tributação pelo Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI”.

Na segunda vez em que analisou o mérito da questão, o STF, novamente, estabeleceu que a diferença entre o valor venal dos imóveis e o valor a eles atribuído para fins de realização de capital consiste em valor “excedente”, nos termos do que foi decidido no Tema 796¹⁰⁸. Especificamente nesse caso, merece-se destacar que o contribuinte entendeu por recorrer ao STF com a finalidade de que fosse distinguido o seu caso daquele que fora julgado pelo STF em repercussão geral. Isso, porque as razões recursais foram no sentido de dizer que o Tema 796 havia tratado de situação específica, em que havia destinação do valor dos imóveis para a conta de reserva de capital, sendo que a Suprema Corte, em nenhum momento, teria autorizado que fosse instituído o tributo sobre a diferença entre valor de aumento de capital social com imóvel e o valor de alguma base de cálculo do tributo atribuída pelo município.

Mesmo assim, o entendimento do Ministro Gilmar Mendes foi no sentido de que o julgado do tribunal de origem estava de acordo com o que havia decidido o STF no Tema 796¹⁰⁹. Mais uma vez, portanto, o STF autorizou a cobrança, fundamentada no Tema 796, do ITBI sobre a diferença do valor venal e do valor atribuído aos imóveis para integralizar capital social.

Na terceira vez em que interpretou o Tema 796, o STF, sem muito esforço argumentativo, reafirmou que cabe, efetivamente, aos municípios a cobrança da

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 49.320/MS**. Ministro Gilmar Mendes, 20 set. 2021.

¹⁰⁹ Destaca-se o seguinte trecho da decisão: "no caso dos autos, nada obstante a parte reclamante ter exaurido as instâncias ordinárias, não vislumbro a aplicação errônea da tese firmada por esta Corte no RE-RG 796.376 (Tema 796), no âmbito da repercussão geral. Observo que a parte pretende, em verdade, a revisitação da tese, visto que o acórdão reclamado está de acordo com o decidido nesse julgamento. Com efeito, a controvérsia no paradigma do Tema 796 tratou do alcance da imunidade tributária do ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor total desses bens excederem o limite do capital social a ser integralizado. Por ocasião do julgamento de mérito, esta Corte assentou que a Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º, CF/88). No entanto, consignou que a norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI. (...) Na hipótese, o Tribunal reclamado entendeu que o acórdão recorrido encontra-se em consonância com o citado paradigma, uma vez que assentou que a imunidade em relação ao 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. (...). Desse modo, não se vislumbra, na espécie, contrariedade à tese firmada por este Tribunal em recurso afetado pela sistemática da repercussão geral". (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 49.320/MS**. Ministro Gilmar Mendes, 20 set. 2021).

diferença entre o valor venal e o valor atribuído aos bens¹¹⁰. Nesse caso, o Ministro Dias Toffoli consignou que “não há teratologia quanto à aplicação do paradigma julgado na sistemática da repercussão geral consubstanciado no RE nº 796.376 (Tema 796), ou peculiaridade que justifique nova apreciação do tema pela Suprema Corte. A autoridade tida por reclamada, a partir dos fatos e das provas constantes dos autos, apenas fez o enquadramento do caso ao paradigma da repercussão geral”.

Pela quarta e última vez em que adentrou ao mérito do Tema 796, o STF de novo, permitiu a cobrança do tributo, interpretando que há valor “excedente” quando os imóveis são transferidos, para fins de realização de capital, a valor inferior ao venal¹¹¹. Destaca-se, nesse caso, que Ministro Roberto Barroso, detalhou, no relatório da decisão, toda a argumentação do contribuinte, que pretendia ter seu caso distinguido daquele julgado em repercussão geral¹¹².

Em síntese, o STF analisou o mérito do Tema 796, especificamente no que diz respeito à transferência de imóveis em realização de capital social de pessoa jurídica, por quatro vezes. Embora todas elas se tratem de decisões monocráticas, pode-se dizer que há a tendência de que a posição desse Tribunal vá no sentido de interpretar que o Tema 796 de repercussão geral autorizou aos municípios a instituição e a cobrança do tributo sobre a diferença do valor venal e do valor atribuído para fins de realização de capital, constituindo essa parcela o “excedente” que compõe a base de cálculo do tributo.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 51.643/MG**. Ministro Dias Toffoli, 18 fev. 2022.

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 52.522/CE**. Ministro Roberto Barroso, 6 abr. 2022.

¹¹² O relatório foi preciso ao destacar os argumentos do contribuinte: “a parte reclamante alega que a decisão reclamada não considerou a distinção — distinguishing — do caso dos autos. Aduz que a situação analisada por esta Corte no Tema 796 'tratou de uma transmissão de imóveis no valor de R\$ 802.724,00 (oitocentos e dois mil, setecentos e vinte e quatro reais) para integralizar capital social definido em apenas R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais), destinando-se a diferença à reserva de capital da pessoa jurídica', enquanto no caso em análise o 'valor dos imóveis transmitidos [...] tem como resultado o exato montante do capital social que se realizou, sendo utilizado em sua totalidade na integralização, inexistindo qualquer reserva de capital'. Argumenta que o Município alega existir suposto excedente tributário 'através da subtração do valor nominal do capital social pelo valor de mercado dos imóveis transmitidos à sociedade, criando uma base fictícia, já que o valor declarado pelo contribuinte na DIRF foi utilizado em sua totalidade para a integralização do capital social, não havendo excedente'. Defende, assim, que faz jus à imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, da CF/88. Assevera, por fim, que o Fisco municipal não possui competência para avaliar o bem imóvel utilizado na integralização do capital social, pois o valor é feito com base na Declaração do Imposto de renda, e sua rejeição implicaria em 'invasão na competência da União'. Requer a cassação da decisão reclamada, para que seja reconhecida a imunidade sobre a operação realizada pela reclamante”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 52.522/CE**. Ministro Roberto Barroso, 6 abr. 2022).

4.3 DO VALOR ATRIBUÍDO AOS IMÓVEIS PARA FINS DE REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL

Ao longo desta monografia, muito apareceu a expressão “valor atribuído aos imóveis”, sempre para destacar a forma com que vem sendo calculado e cobrado o ITBI nos casos de transferência para realização de capital social de pessoa jurídica. Por isso, entendemos que merece destaque uma breve análise sobre quais as imposições e permissões legais para a atribuição do valor, pelo contribuinte, aos imóveis que serão transmitidos em realização de capital. Dá importância a esse destaque, também, o fato de que, em todos os precedentes mencionados no subcapítulo anterior, os contribuintes argumentaram que haviam transferido os imóveis por valor que permitia a legislação.

Efetivamente, em todos os precedentes analisados, os contribuintes atribuíram aos imóveis o valor que constava de suas respectivas declarações de renda para fins de determinar qual seria o montante de capital social aumentado na pessoa jurídica. Isso, efetivamente, é permitido expressamente pelo *caput* do artigo 23 da Lei 9.249/95, que estabelece que “as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado”.

O parágrafo primeiro do referido artigo de lei, por sua vez, determina que “se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos”. Por outro lado, o parágrafo segundo diz que, quando transferidos os imóveis a valor de mercado em realização de capital, “a diferença a maior será tributável como ganho de capital”.

Desse trecho de lei, portanto, tiramos as seguintes conclusões: se o contribuinte transfere os imóveis em realização de capital pelo valor dos imóveis constante de sua declaração de bens, ele não auferirá ganho de capital; todavia, caso

o valor atribuído aos imóveis seja superior ao valor constante de sua declaração de bens, a diferença a maior desse valor será considerada ganho de capital¹¹³⁻¹¹⁴.

Sobre esse ganho de capital, incidirá, nos termos do artigo 21 da Lei nº 8.981/95, imposto sobre a renda. A alíquota para o imposto incidente sobre tal montante é progressiva, de 15% a 22,5%, conforme os incisos I a IV desse mesmo dispositivo legal¹¹⁵.

Em suma, a conclusão a que se chega, portanto, é de que para que seja apurado o ganho de capital na transferência de imóveis em realização de capital, o subscritor do aumento de capital deve trocar em sua declaração de bens o valor de sua propriedade imobiliária pelo valor das quotas ou ações emitidas no aumento atribuindo, necessariamente, valor superior ao que antes constava¹¹⁶.

Ao permitir que os contribuintes transferissem seus imóveis em realização de capital pelo valor constante de suas declarações de bens, o legislador visou a,

¹¹³ Essa interpretação é bem explicada por Moreira e Fonseca, para quem “a Receita Federal do Brasil se baseia para tributar o ganho de capital apurado em operações de integralização de bens da pessoa física ao capital social de sociedades, quando há diferença positiva entre o valor de custo do bem e a operação de integralização. São elas: a) a operação de integralização é uma espécie do gênero alienação, estando sujeita à apuração do ganho de capital; logo b) a diferença positiva entre o custo de aquisição do bem integralizado e o valor do bem recebido em contrapartida deve ser considerada ganho de capital, que fica sujeito à alíquota de 15%, apurado de forma segregada dos demais rendimentos da pessoa física.” (MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto de Renda sobre Ganho de Capital. Necessidade de Realização e Disponibilidade do Acréscimo Patrimonial. Estudo de Caso. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 238, p. 28-40, 2015, p. 29).

¹¹⁴ A Receita Federal, inclusive, já se manifestou sobre o tema: “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ementa: Omissão de rendimento. Ganho de capital. Inocorrência. Provado nos autos com documentação hábil e idônea que a integralização de capital social de empresa por intermédio de transferência de bem ocorreu pelo custo de aquisição informado na declaração de ajuste, na forma da legislação tributária em vigor, não se apura ganho de capital” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (9. Turma). **Acórdão 02-40703**, 26 set. 2012); “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ementa: Ganho de capital. Tributação definitiva. Participação societária. As operações que importem alienação a qualquer título de bens e direitos estão sujeitas a apuração do ganho de capital; as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos, pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado, no entanto, se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (4. Turma). **Acórdão 06-14011**, 17 abr. 2007).

¹¹⁵ *In verbis*: “I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais)”.

¹¹⁶ MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto de Renda sobre Ganho de Capital. Necessidade de Realização e Disponibilidade do Acréscimo Patrimonial. Estudo de Caso. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 238, p. 28-40, 2015, p. 34.

simplesmente, facilitar o trânsito de bens da pessoa física à pessoa jurídica com a finalidade do empreendedorismo¹¹⁷.

Salienta-se, todavia, que se longo for o tempo entre a data de aquisição do imóvel pela pessoa física e a data em que essa pessoa física transmite esse mesmo imóvel à pessoa jurídica em realização de capital, a probabilidade é de que o valor do imóvel constante da declaração de bens da pessoa física seja muito menor do que o valor de mercado (ou, mesmo, o valor venal) desse imóvel. Isso implica, necessariamente, que o capital social da pessoa jurídica que recebe o imóvel seja aumentado por um valor inferior àquele que seria caso a transmissão se desse pelo valor de mercado atualizado. E não há nada de ilegal nesta operação.

Pelo contrário, se a lei obrigasse que a transmissão se desse a valor de mercado, o contribuinte incorreria em ganho de capital, e necessariamente teria de recolher o imposto sobre a renda, como visto.

O tema deste subcapítulo se relaciona com esta monografia na medida em que a nossa conclusão anterior foi a de que o ITBI vem sendo cobrado pelos municípios, após o julgamento do Tema 796 do STF, em transmissão imobiliária em realização de capital, mesmo quando a atividade preponderante da adquirente não é imobiliária, sendo que a base de cálculo para tanto é a diferença entre o valor venal do imóvel e o valor pelo qual ele foi transmitido¹¹⁸.

Nesse contexto, o que se pode concluir sobre a transferência de imóveis em realização de capital é que para que o contribuinte faça jus à imunidade do ITBI e, ao mesmo tempo, deixe de auferir ganho de capital sujeito ao imposto sobre renda, o imóvel que se transmite deve constar na declaração de bens do transmitente pelo valor venal. Assim, não se forma diferença entre valor venal e valor de aumento de capital, não havendo que se falar em base de cálculo do ITBI, nos termos que os tribunais vêm aplicando o Tema 796 de repercussão geral; e não há ganho de capital, visto que as quotas ou ações emitidas em razão do aumento de capital com transferência de imóvel irão constar na próxima declaração de bens do contribuinte pelo mesmo valor que antes constava o imóvel que agora pertence à pessoa jurídica.

¹¹⁷ ANDRADE JÚNIOR, Mozart Vilela. Imunidade na transmissão de bens destinada à realização de capital social: um olhar atento e constitucional sobre o tema 796 de repercussão geral. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 1006, p. 335-354, ago. 2019.

¹¹⁸ Isso é o que está exposto no subcapítulo 4.2, *supra*, desta monografia.

4.3.1 Do enfrentamento do tema pelos Tribunais de Justiça

Os contribuintes, logicamente, levaram a questão ao Poder Judiciário, sempre argumentando que a lei federal lhes autorizava a transmitir os seus bens imóveis pelo valor constante de suas declarações, sem que isso afetasse seu direito ao reconhecimento da imunidade do ITBI¹¹⁹.

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná entendeu que a norma federal que autoriza que os imóveis sejam transmitidos a valor de declaração se aplica tão somente ao imposto sobre a renda¹²⁰. Ainda, cogitou “flagrante inconstitucionalidade” na referida norma no que diz respeito ao ITBI¹²¹.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também já demonstrou ter esse mesmo entendimento. Para o órgão, a lei federal que autoriza a transmissão pelo valor constante da declaração de bens se refere unicamente ao imposto sobre a renda, sendo que reafirmou que “se o valor venal é superior àquele acrescido ao capital social da empresa, o imposto incide sobre a diferença”¹²².

¹¹⁹ Aqui, se adotará o mesmo critério do subcapítulo 4.2, *supra*, focando-se a pesquisa em um tribunal por região. Esclarece-se, oportunamente, que, no Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, não foram encontradas menções ao tema.

¹²⁰ Nos termos do voto do relator, restou decidido que “em relação à possibilidade de se utilizar do valor informado em declaração de imposto de renda da pessoa física para a transferência de imóveis à pessoa jurídica a título de integralização de capital, é certo que a legislação federal, em especial a norma contida no art. 23, §1º, da Lei nº 9.249/95, aplica-se ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, não surtindo efeitos sobre a regulamentação específica do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis por ausência de expressa previsão neste sentido”. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0012781-04.202.08.16.0173**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 13 jul. 2021). Em outro julgamento que tratava desse mesmo tema, cuja relatoria era do mesmo Desembargador, constou de seu voto exatamente o trecho acima transcrito, com as mesmas palavras (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0005948-74.2021.8.16.0030**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 5 abr. 2022).

¹²¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0012781-04.202.08.16.0173**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 13 jul. 2021

¹²² De acordo com o voto vencedor, “isso porque os referidos valores históricos atribuídos às transferências dos imóveis não representam os seus valores venais, tampouco se tem comprovação do valor das respectivas transações, os quais dizem respeito à base de cálculo do ITBI, tratando-se, assim, de valor unilateral que foram atribuídos pelos sócios para fins, exclusivamente, de declaração de imposto de renda, nos termos da Lei nº 9.249/95. Aliás, o mencionado dispositivo da lei federal não tem aplicação ao caso em comento, vez que se destina a verificar se com a transferência do imóvel houve ganho de capital tributável ou não, para fins, exclusivamente, de imposto de renda. Com efeito, o valor atribuído pela recorrente aos imóveis voltados à conferência do capital social é escolha particular dela e diz respeito somente à pessoa jurídica. Ou seja, se a sociedade decide aumentar o seu capital social levando em consideração o valor venal dos imóveis integralizados ou apenas o seu valor histórico, isso pouco importa para o Fisco, que calcula o ITBI sobre o valor venal dos imóveis transmitidos ou sobre o valor da transação, o que for maior, de modo que, se o valor venal é superior

Em Goiás, o Tribunal de Justiça entendeu da mesma maneira, impondo que, embora seja legalmente possível a transmissão em realização de capital social pelo valor da declaração de bens, a diferença entre o valor venal e o do aumento de capital social deve ser tributada pelo ITBI¹²³. Apesar disso, em decisão isolada da posição preponderante, o órgão entendeu que transferir o imóvel a valor de declaração em realização de capital não significaria ter de tributar algum excedente pelo ITBI¹²⁴.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, dentre os que analisamos nesta monografia, foi o único que não se manifestou sobre a possibilidade de transferência de imóvel em realização de capital social pelo valor constante da declaração de bens do transmitente. Não obstante, fez referência a julgado do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, que fez essa análise¹²⁵.

àquele acrescido ao capital social da empresa, o imposto incide sobre a diferença”. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14. Câmara de Direito Público). **Apelação 1001628-74.2021.8.26.0453**. Relatora Desembargadora Silvana Malandrino Mollo, 1 abr. 2022).

¹²³ Nos termos do voto relator, “o valor atribuído ao bem a ser integralizado pela impetrante, refere-se ao valor constante da Declaração de Imposto de Renda do sócio, valor este que, embora se justifique nos termos do art. 23 da Lei Federal 9.249/95 (a fim de isentar o contribuinte do IRPF a título de ganho de capital), como aplicou a sentença recorrida, não pode servir como base para o cálculo do ITBI, imposto este, como dito, de competência municipal e que possui legislação própria a disciplinar sua incidência. Portanto, a impetrante pode até integralizar o bem descrito na inicial pelo valor que reputa adequado e com base na legislação federal, entretanto, a base de cálculo para fins de tributação a título de ITBI será o valor venal do bem a ser integralizado, valor este que servirá de parâmetro para se identificar se haverá incidência do referido tributo, caso seja superior ao valor do capital social, como no caso dos autos”. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (5. Câmara Cível). **Apelação 5041922-87.2021.8.09.0093**. Relator Desembargador Guilherme Gutemberg Isac Pinto, 11 fev. 2022).

¹²⁴ Merece destaque essa decisão, que foi fundamentada da seguinte forma: “[...] nessa toada, percebe-se que os municípios se utilizam de um benefício concedido pela União e pretendem dele extrair alguma vantagem, sem que nada em sua esfera jurídica tenha sido afetada. De fato, se a integralização ocorresse pelo valor de mercado, tudo o que se teria seria a incidência imediata do imposto de renda sobre o ganho de capital. Então, questiona-se, por que razão a integralização por um valor menor deveria atrair a incidência do imposto municipal? Em suma, a transferência dos imóveis e a emissão das cotas ou ações se fazem pelo valor histórico unicamente por economia de imposto de renda, com pleno conhecimento e mesmo sob o estímulo da União. Ora, se a União não pode se imiscuir na legislação estadual para tributar benefício concedido por Estado-membro, por que motivo poderia o município apequenar uma imunidade constitucional?”. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (6. Câmara Cível). **Agravo de Instrumento 5320596-83.2021.8.09.0000**. Relator Desembargador Adegmar José Ferreira, 21 set. 2021).

¹²⁵ A decisão que fundamentou a cobrança de ITBI na transferência de imóvel mencionou a ementa de julgado do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, nos seguintes termos: “APELAÇÃO CÍVEL. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ANULATÓRIA. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS - ITBI. PESSOA JURÍDICA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 156, § 2º, INCISO I, DA CF. EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. COBRANÇA DO IMPOSTO. POSSIBILIDADE. SENTENÇA MANTIDA. 1. A imunidade tributária, com previsão constitucional, abrange apenas o valor dos bens necessários à integralização da cota do capital social da empresa, sendo que para aqueles que excederem o suficiente para a formação do capital social de sociedade limitada é admissível sua tributação, considerando, para tanto, o valor venal do imóvel para base de cálculo, e não aquele constante de declaração de Imposto de Renda. Precedentes jurisprudenciais. 2.

4.3.2 Do enfretamento do tema pelo STF

Dentre as decisões judiciais já citadas do STF em que se adentrou ao mérito do Tema 796 após o julgamento desse recurso em repercussão geral, em apenas uma delas foi possível encontrar menção à questão da transferência a valor de declaração. A menção, todavia, consta do relatório do processo feito na decisão do Ministro Gilmar Mendes, onde eram, na verdade, narrados os argumentos do contribuinte, que, conforme consignou o Ministro, alegava que “o cerne da questão diz respeito ao reconhecimento da imunidade tributária para fins de integralização de capital social pelo exato valor descrito na declaração de bens, ou seja, o valor do capital social equivale ao valor histórico do patrimônio integralizado”¹²⁶.

Ainda nessa decisão, constou a tentativa do contribuinte de distinguir seu caso daquele julgado pelo STF no Tema 796: “no julgamento do citado paradigma, esta Corte decidiu sobre demanda de premissa diversa – sem que houvesse nenhuma menção ou discussão acerca do art. 23 da Lei 9.249/95 – em que a empresa integralizou o bem imóvel de forma a realizar reserva de capital, uma vez que lhe imputou valor menor ao constante na declaração de bens. Aduz que, por tal razão, o Fisco tributou a diferença entre o valor da declaração e o montante que não fora integralizado, sem competência para tanto.”¹²⁷

Na parte da decisão que, efetivamente, adentrou no mérito para julgar que, de fato, deveria incidir o ITBI sobre a diferença do valor venal e do valor atribuído ao capital social, o Ministro Gilmar Mendes foi omissivo quanto à previsão legal de transferência imobiliária em realização de capital pelo valor constante da declaração de bens do contribuinte¹²⁸. Assim, pode-se entender que, embora isso não constasse

Apelo não provido”. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (4. Turma Cível). **Apelação 0705774-80.2019.8.07.0018**. Relator Desembargador Arnaldo Camanho, 3 set. 2020).

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 49.320/MS**. Ministro Gilmar Mendes, 20 set. 2021.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 49.320/MS**. Ministro Gilmar Mendes, 20 set. 2021.

¹²⁸ Para a boa compreensão, cita-se, novamente, trecho da decisão, que já foi, inclusive, abordada no subcapítulo 4.2.1, *supra*: “observo que a parte pretende, em verdade, a revisitação da tese, visto que o acórdão reclamado está de acordo com o decidido nesse julgamento. Com efeito, a controvérsia no paradigma do Tema 796 tratou do alcance da imunidade tributária do ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I,

em suas razões, a decisão foi condizente com a tese de que, ainda que a lei federal permita a referida transferência pelo valor de declaração¹²⁹, os municípios não ficam proibidos de tributar a diferença entre o valor venal e o valor de declaração pelo qual os imóveis foram transferidos.

Embora saibamos que um julgado isolado não pode ser considerado como jurisprudência¹³⁰, a decisão do Ministro Gilmar Mendes acima mencionada dá azo a que outros julgadores interpretem e reproduzam a tese de que a permissão da lei federal não implica na ilegalidade da não-incidência de ITBI sobre a diferença entre valor venal e valor de declaração. De fato, a razão é que ela dá força argumentativa a outros julgadores, embora não seja vinculante¹³¹.

da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor total desses bens excederem o limite do capital social a ser integralizado. Por ocasião do julgamento de mérito, esta Corte assentou que a Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º, CF/88). No entanto, consignou que a norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI. [...]. Na hipótese, o Tribunal reclamado entendeu que o acórdão recorrido encontra-se em consonância com o citado paradigma, uma vez que assentou que a imunidade em relação ao 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. [...]. Desse modo, não se vislumbra, na espécie, contrariedade à tese firmada por este Tribunal em recurso afetado pela sistemática da repercussão geral". (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 49.320/MS**. Ministro Gilmar Mendes, 20 set. 2021).

¹²⁹ BRASIL. **Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995**.

¹³⁰ Nesse sentido, Artur Machado Pauperio leciona que "não é um único julgado que pode tornar-se fonte de direito". (PAUPERIO, Artur Machado. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 17).

¹³¹ É o que diz Luiz Antônio Nunes, quando afirma que "[...] não se pode esquecer que o juiz, para julgar, necessita de provas e argumentos. E, claro, se já existir outra decisão que trate do mesmo assunto, o fato de o segundo juiz conhecê-la pode não influenciá-lo; porém será um elemento de guia para sua pesquisa. A decisão anterior pode sinalizar o caminho no qual o segundo juiz pode adentrar-se". (NUNES, Luiz Antônio. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 74).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De todo o exposto, temos por apresentar as seguintes considerações:

1. O instituto da imunidade tributária consiste na limitação de competência tributária. Essa limitação, em verdade, significa dizer que sequer é atribuída competência para que determinado ente público institua tributo em determinada situação. Em outras palavras, é dizer que os entes federados não podem instituir determinados tributos sobre certas pessoas, bens ou fatos, em determinadas ocasiões. Nesse sentido, as imunidades tributárias não consistem na exclusão da competência tributária, porque essa competência nunca existiu, uma vez que a mesma norma que dá o poder de tributar o retira para certas ocasiões. Tem-se a imunidade, portanto, como direito amplo, que delimita a competência de tributar independentemente de outras situações fáticas.

2. O artigo 156, II, da CF-88 prevê que os municípios possam instituir tributo sobre a transmissão "*inter vivos*" de bens imóveis a título oneroso. Esse mesmo diploma, no artigo 156, § 2º, I, dispõe que esse poder de tributar mencionado no seu inciso II, não existe quando a transmissão de bens imóveis ocorrer em realização de capital social de pessoa jurídica, desde que essa pessoa jurídica não tenha em uma atividade imobiliária a sua receita operacional preponderante. Ou seja, os municípios não podem (ou, ao menos, não poderiam) instituir o ITBI nas ocasiões em que a transmissão imobiliária se der em realização de capital social de pessoa jurídica cuja atividade não seja imobiliária, porque eles não têm competência para tanto, segundo a CF-88. O objetivo dessa norma constitucional é o de incentivar o empreendedorismo, facilitando o trânsito de imóveis que tenham por finalidade acrescer o patrimônio de pessoas jurídicas, em detrimento da concentração patrimonial de pessoas físicas, e por fim, incentivar o desenvolvimento econômico do País. Sobre a aplicação dessa norma constitucional, pode-se dizer que os municípios devem se ater a duas questões ao analisar pedidos administrativos de imunidade de ITBI: (i) se a transferência dos imóveis se deu mediante realização de capital social de pessoa jurídica e (ii) se a atividade preponderante da pessoa jurídica que recebe os imóveis é ou não uma atividade imobiliária. Preenchidos esses dois requisitos, tem-se que deve ser reconhecida a imunidade tributária do ITBI.

3. A tese firmada no Tema 796 de repercussão geral não pode ser lida de forma apartada do processo em que ela consta, porque o caso julgado pelo STF tem como matéria de fundo hipótese de sociedade em que parte do valor dos imóveis a ela transferidos pelos sócios foi em realização de capital social, e outra parte à conta de reserva de capital. Nesse contexto, o STF interpretou que o artigo 156, § 2º, I, da CF-88, que prevê a imunidade de ITBI na realização de capital social, se refere tão somente ao valor destinado à formação de capital social, não estando abarcados pela imunidade constitucional os valores de imóveis que forem destinados à conta distinta dessa, tal como a conta de reserva de capital. Isso significa que, ao referir que a imunidade tributária do ITBI “não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”, a Corte se referiu a “excedente” como sendo os valores que são destinados a qualquer outra conta contábil que não seja a de capital social. Em outros dizeres, a *ratio decidendi* do Tema 796 é de que a imunidade tributária do ITBI não se aplica quando os imóveis transferidos forem destinados à reserva de capital. Oportunamente, frisa-se que em nenhum momento o precedente referiu ou autorizou a interpretação de que os municípios poderiam arbitrar o valor “excedente” ao capital e sobre ele aplicar a tributação. Portanto, a partir disso, conclui-se que mais uma questão deve constar da análise dos municípios em pedidos administrativos de imunidade de ITBI: se houve destinação do valor, ou de parte do valor, para a conta de reserva de capital social. Em não havendo, tem-se a imunidade do ITBI; em havendo, sobre essa parcela em específico deve incidir ITBI.

4. O Poder Judiciário vem aplicando interpretação extensiva ao Tema 796, de modo que as decisões analisadas, em sua quase que totalidade, anuíram com a proposta dos municípios de que o “excedente” constante do texto da tese firmada consiste na diferença entre o valor venal do imóvel e o valor pelo qual ele foi transferido à pessoa jurídica em realização de capital social. Assim, o entendimento preponderante é o de que deve incidir o ITBI sobre essa diferença. Isso, porém, significa que os tribunais estaduais estão aplicando a tese firmada sem levar em consideração a *ratio decidendi* do Tema 796, que tratou de perspectiva completamente distinta.

5. Quando instados a manifestar-se sobre a possibilidade legal de que os imóveis fossem transferidos à pessoa jurídica em realização de capital social pelo valor constante da declaração de bens da pessoa física que os transmite, os tribunais, também quase que na totalidade das decisões, avaliaram que a questão não interferia

na imunidade tributária do ITBI, estando a lei em questão adstrita aos fins do imposto sobre a renda. Em suma, a posição majoritária é aquela que entende que a parcela correspondente ao ganho de capital que deixou de ser auferido (e sobre o qual incidiria imposto sobre a renda) na hipótese do art. 23, § 1º, da Lei nº 9.249, sofrerá a incidência do ITBI. Isso é deixar que os municípios se valham de uma prerrogativa da legislação federal atribuída ao contribuinte para extrair uma tributação indevida. E a inadequação dessa tese está no fato de que, se a integralização ocorresse pelo valor de mercado, haveria incidência imediata do imposto sobre a renda sobre o ganho de capital (em contrapartida, não incidiria ITBI). Apesar disso, o que se pode concluir é que o contribuinte ficou tolhido às seguintes opções: (i) ou se integraliza os imóveis a valor de mercado, paga-se o imposto sobre renda sobre o ganho de capital, e aí se tem a imunidade do ITBI; (ii) ou se integraliza a valor de declaração e recolhe-se ITBI sobre a diferença entre o valor dado ao imóvel pelo município e o valor utilizado no aumento de capital.

Por fim, o nosso entendimento é de que o Tema 796 de repercussão geral do STF tem sido aplicado incorretamente pelos tribunais, uma vez que desse julgado não se pode extrair que seja devido o ITBI quando o valor venal de imóveis transferidos em realização de capital social seja maior que o valor a eles atribuído para a transferência. Dessa forma, espera-se que a questão seja enfrentada pelo Plenário do STF, e que este seja capaz de distinguir o caso de repercussão geral daqueles a que vêm aplicando os tribunais. E, se assim entender, que permita, em novo julgamento, a tributação que pretendem os municípios.

REFERÊNCIAS

- ASCARELLI, Tullio. **Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado**. S.A. Campinas: Bookseller, 1999.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ANDRADE JÚNIOR, Mozart Vilela. Imunidade na transmissão de bens destinada à realização de capital social: um olhar atento e constitucional sobre o tema 796 de repercussão geral. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 1006, p. 335-354, ago. 2019.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1975.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Imunidade Tributária: limitações constitucionais tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. *In*: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de; DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. V. 2. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891.**
Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.**
Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Emenda Consitucional nº 5 de 21 de novembro de 1961.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc05-61.htm#:~:text=EMENDA%20CONSTITUCIONAL%20N%C2%BA%205%2C%20DE,em%20favor%20dos%20munic%C3%ADpios%20brasileiros.>>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Emenda Consitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. **Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgRg nos EDcl no AREsp 784.819/SP.** Relator Ministro Herman Benjamin, 17 mar. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1.504.055/PB.** Relator Ministro Herman Benjamin, 17 mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ARE 1.294.969.** Relator Ministro Luiz Fux, 11 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.937.821/SP.** Relator Ministro Gurgel de Faria, mar. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **EDcl no AgRg no REsp 798.794/SP.** Relator Ministro Francisco Falcão, 4 mai. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 798.794/SP**. Relator Ministro Francisco Falcão, 6 mar. 2006.

_____. Comarca de São João Batista (Vara Única). **Mandado de Segurança 062.10.003169-4**. Juiz Prolator Samuel Andreis, 16 ago. 2010

_____. Comarca de São João Batista (Vara Única). **Mandado de Segurança 062.10.003169-4**. Juiz Prolator Samuel Andreis, 28 set. 2010

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (4. Câmara de Direito Público). **Apelação Cível 2011.073712-5**. Relator Desembargador Jaime Ramos, 17 mai. 2011.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (Decisão Monocrática). **Recurso Extraordinário em Apelação Cível em Mandado de Segurança 2011.073712-5/0003.00**. Desembargador Sérgio Roberto Baasch Luz, 13 dez. 2012.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0012781-04.202.08.16.0173**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 13 jul. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2. Câmara Cível). **Apelação 0005948-74.2021.8.16.0030**. Relator Desembargador Antonio Renato Strapasson, 5 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14. Câmara de Direito Público). **Apelação 1001725-39.2021.8.26.0400**. Relator Desembargador João Alberto Pezarini, 1 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (15. Câmara de Direito Público). **Apelação 1002758-52.2018.8.26.0438**. Relator Desembargador Silva Russo, 7 jan. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (5. Câmara Cível). **Apelação 5041922-87.2021.8.09.0093**. Desembargador Relator Guilherme Gutemberg Isac Pinto, 11 fev. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (4. Câmara Cível). **Agravo de Instrumento 5329349-29.2021.8.09.0000**. Relatora Desembargadora Beatriz Figueiredo Franco, 7 fev. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (5. Câmara Cível). **Apelação 5627506.35.2020.8.09.0082**. Relator Desembargador Marcus da Costa Ferreira, 14 dez. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (5. Câmara Cível). **Agravo de Instrumento 5320596-83.2021.8.09.0000**. Relator Desembargador Adegmar José Ferreira, 23 set. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (1. Câmara Cível). **Apelação 0502933-58.2017.8.05.0039**. Relatora Desembargadora Maria de Lourdes Pinho Medauar, 5 mai. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (4. Câmara Cível). **Apelação 0565779-94.2018.8.05.0001**. Relatora Desembargadora Ilona Márcia Reis, 27 nov. 2020.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (5. Câmara Cível). **Apelação 8008665-67.2019.8.05.0039**. Relator Desembargador Raimundo Sergio Sales Cafezeiro, 16 mar. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (1. Câmara Especial). **Apelação 7002575-32.2021.8.22.0002**. Relator Desembargador Gilberto Barbosa, 10 fev. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 1.321.172/CE**. Relatora Ministra Cármen Lúcia, 15 set. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 49.320/MS**. Ministro Gilmar Mendes, 20 set. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 51.643/MG**. Ministro Dias Toffoli, 18 fev. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação 52.522/CE**. Ministro Roberto Barroso, 6 abr. 2022.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (9. Turma). **Acórdão 02-40703**, 26 set. 2012.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (4. Turma). **Acórdão 06-14011**, 17 abr. 2007.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14. Câmara de Direito Público). **Apelação 1001628-74.2021.8.26.0453**. Relatora Desembargadora Silvana Malandrino Mollo, 1 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (4. Turma Cível). **Apelação 0705774-80.2019.8.07.0018**. Relator Desembargador Arnaldo Camanho, 3 set. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Estudo das normas tributárias**. In: Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. 35. ed. Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. ITBI – Redução de capital – Imunidade – Exegese do art. 156, § 2.º, I, da Constituição Federal. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 05, p. 24-124, 1997.

COSTA, Regina. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2021.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** V. II. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada.** V. 1. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ENUNCIADOS DO FÓRUM PERMANENTE DE PROCESSUALISTAS CIVIS. **Enunciado 345.** Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://institutodc.com.br/wp-content/uploads/2017/06/FPPC-Carta-de-Florianopolis.pdf>. Acesso em 25 abr. 2022.

GASSEN, Valeiro. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. *In*: GASSEN, Valeir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** Brasília: Consulex, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2021.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** Traduzido por João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAMY FILHO, Alfredo. Capital social. Conceito. Atributos. A alteração introduzida pela Lei n. 9.457/97. O capital social no sistema jurídico americano. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 346, p. 35-42, 1999.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais.** 2009. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do projeto de CPC – a ratio decidendi ou os fundamentos determinantes da decisão. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 918, p. 351-357, abr. 2012.

_____. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto de Renda sobre Ganho de Capital. Necessidade de Realização e Disponibilidade do Acréscimo Patrimonial. Estudo de Caso. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 238, p. 28-40, 2015.

NUNES, Luiz Antônio. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1996.

PAUPERIO, Artur Machado. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. V. 1. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.