

## **Imunidade tributária do ITBI interpretada à luz do julgamento do Tema 796 do STF**

**BRUNO RUA BAPTISTA**

Graduado em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Pós-graduado em direito empresarial pela FDV – Faculdades Integradas de Vitória. Pós-graduado em Direito Desportivo e Negócios do Esporte pelo CEDIN. Procurador da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Advogado sócio do escritório Molino & Rua Sociedade de Advogados. Conselheiro Estadual da OAB/ES. Membro da Comissão de Advocacia Pública da OAB/ES.

**RAFAEL TADEU MOLINO MOREIRA**

Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Espírito Santo (UNESC). Pós-graduado em direito civil pelo Centro Universitário do Espírito Santo (UNESC), sob orientação do Prof. José Maria Leoni Lopes de Oliveira. Pós-graduado em direito tributário pela Faculdade Getúlio Vargas (FGV). Advogado sócio do escritório Molino & Rua Sociedade de Advogados.

### **SUMÁRIO**

1 - Introdução. 2 – Imunidade tributária do ITBI como política de Estado. 3 – Caso concreto: Julgamento do Tema nº 796 pelo Supremo Tribunal Federal. 4 – Conduta dos municípios após fixação da tese de julgamento do Tema nº 796 do Supremo Tribunal Federal. 4.1 – A questão do exercício de atividade imobiliária pela pessoa jurídica. 5 – Conclusão. 6 – Referências.

### **RESUMO**

O instituto da imunidade tributária relativo ao imposto de transmissão de bens imóveis por ato inter vivos – ITBI – quando utilizado o bem para integralização de capital social de pessoa jurídica existe desde a Constituição de 1967 e parecia estar blindado de maiores discussões jurídicas a seu respeito. Entretanto, no ano de 2015 chegou ao Supremo Tribunal Federal o recurso extraordinário nº 796.376, afetado ao regime da repercussão geral, cujo julgamento foi concluído no ano de 2020 com a fixação de tese relativa ao Tema 796 nos seguintes termos: “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 partir do referido julgamento, a questão ganhou novos contornos jurídicos com a superveniência de recentes conflitos entre contribuintes e municípios, os quais serão objeto de estudo através deste artigo, onde se pretende enfrentar a discussão à luz da legislação, doutrina e jurisprudência sobre o tema.

**PALAVRAS-CHAVES:** Imunidade tributária. ITBI. Integralização. Capital social. Tema 796 do STF.

**ITBI's tax immunity interpreted in the light of the judgment of theme 796 in the Federal Supreme Court**

### **ABSTRACT**

The institute of tax immunity related to the transfer tax of immovable property by inter-vivo act – ITBI – when the property is used to pay up the share capital of a legal entity has existed since the

1967 Constitution and seemed to be shielded from further legal discussions about it. However, in 2015, extraordinary appeal nº 796,376, affected by the general repercussion regime, reached the Federal Supreme Court, whose judgment was concluded in 2020 with the establishment of a thesis related to Theme 796 in the following terms: “Immunity in relation to ITBI, provided for in item I, § 2 of article 156 of the Federal Constitution, does not reach the value of assets that exceed the limit of the share capital to be paid in”. From that judgment, the issue gained new legal contours with the supervenience of recent conflicts between taxpayers and municipalities, which will be the object of study through this article, where it is intended to face the discussion in the light of legislation, doctrine and jurisprudence on the subject.

**KEY WORDS: Tax immunity. ITBI. Payment. Share capital. Theme 796 of the STF.**

## **1) INTRODUÇÃO**

O Direito Tributário é campo denso e complexo. Comumente processos judiciais contendo lides de natureza tributária tramitam por mais tempo do que o habitual. Da mesma forma, no Poder Legislativo, projetos de lei que tratam de matérias tributárias costumam provocar intensos debates, demandar muita negociação política e tramitar no Congresso Nacional por longos períodos, notadamente porque, na grande maioria das vezes, criam regras fiscais que, na prática, representam aumento ou diminuição da carga tributária paga pelos contribuintes e, de outro lado, majoram ou reduzem as receitas dos entes federativos.

Há também situações em que a lei não consegue atingir seus objetivos, seja por falta de clareza em sua redação, seja pela pluralidade de entendimentos e interpretações próprias da hermenêutica jurídica. Via de consequência, surgem mais processos judiciais e mais projetos legislativos, criando um verdadeiro ciclo infinito de debates no seio de uma sociedade que vive sob perspectiva e proteção do Estado Democrático de Direito.

Pois bem. A matéria tratada neste artigo, de natureza tributária, não foge a essa regra.

Duas questões polêmicas e extremamente relevantes vêm provocando grandes discussões entre contribuintes e municípios de todo o país. Estamos falando da imunidade tributária do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI), inserida no art.156, §2º, I, da Constituição da República de 1988 como uma verdadeira Política de Estado que vem sendo flagrantemente desrespeitada por um bom número de administrações fazendárias municipais.

De um lado, a Carta Magna consigna um benefício fiscal de grande relevância para os contribuintes - já tão penalizados pela alta carga tributária brasileira vale dizer -, de outro, municípios buscam meios de restringir e/ou até mesmo impedir contribuintes de exercerem o direito constitucional garantido no dispositivo antes referido.

Isso porque diversos municípios - não todos vale frisar - diante de operações que envolvem incorporação de bens ou direitos imobiliários ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de

capital, passaram a adotar uma postura no sentido de exigir o pagamento do ITBI quando constatada diferença entre o valor de mercado e o valor constante da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física relativamente ao bem imóvel utilizado pelo contribuinte para integralização do capital social de sociedade da qual seja sócio.

Com aparente razão, grande parte dos operadores do direito vêm criticando veementemente a postura dos municípios que, ao que tudo indica, surgiu a partir de uma interpretação extensiva da redação do acórdão lavrado por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 796.376, intitulado Tema 796 do Supremo Tribunal Federal - que tratou da aplicação da imunidade tributária inserta no art.156, §2º, I, da Constituição da República de 1988 -, com a nítida intenção de gerar aumento de receitas, denotando a prática de um ato administrativo abusivo, merecedor de ampla repreensão da sociedade, porquanto contraria flagrantemente importante Política de Estado estampada pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988.

Mas não é só. No contexto do julgamento do Tema 796, uma segunda questão, não menos relevante, vem sendo amplamente debatida entre os operadores do direito: Afinal, qual o alcance da imunidade tributária estabelecida no art.156, §2º, I, da Constituição da República de 1988?

É cediço que a norma posta em evidência contém exceções inseridas na parte final do inciso I que, por questões didáticas, vamos chamar de atividades imobiliárias ao longo deste artigo. Mas, enfim, tais exceções seriam condicionantes aplicáveis em todas as hipóteses ou estariam restritas à segunda parte do dispositivo que trata das transmissões “de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”? Em outros termos, estaria a imunidade do ITBI condicionada ou incondicionada ao não exercício de atividades imobiliárias preponderantes a serem apuradas de acordo com a norma do art.37, §2º, do Código Tributário Nacional?

Por óbvio que os municípios direcionam seu entendimento no sentido de ser a imunidade do ITBI condicionada ao não exercício de atividades imobiliárias, restringindo ao máximo o benefício constitucional e, via de consequência, ensejando notável aumento de suas receitas.

Diante desse cenário, entendemos que o julgamento posto em evidência merece análise pormenorizada no intuito de identificar se as pretensões municipais suso referidas encontram amparo na decisão do Tribunal Constitucional, e até mesmo se a concessão total da imunidade tributária do ITBI no ato de integralização de bem imóvel para realização do capital social de pessoa jurídica poderia caracterizar *renúncia de receita* nas avaliações das contas municipais efetuadas pelos Tribunais de Contas.

O objetivo deste estudo consiste, portanto, em identificar se as posturas dos fiscos municipais, no sentido exigirem o pagamento do ITBI no momento da transferência da titularidade de bem imóvel para integralização de capital social pelo sócio de pessoa jurídica, encontram amparo

no contexto do julgamento do Tema 796 do STF ou se devem ser caracterizadas como abuso de direito passível de impugnações administrativas e judiciais por parte dos contribuintes.

## 2) IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI COMO POLÍTICA DE ESTADO

Antes de adentrar ao tema da imunidade tributária do ITBI como Política de Estado, entendemos que o momento comporta uma breve distinção dos institutos da não incidência, isenção, anistia e imunidade tributária, porquanto tais figuras jurídicas representam relevantes exceções legais à regra geral da obrigação tributária, haja vista que desobrigam os contribuintes do dever de recolhimento de determinados tributos em situações específicas.

Tem-se a não incidência de um determinado tributo quando não for possível promover a subsunção do fato concreto à norma tributária.

Na precisa lição de Neves da Silva (2007. p.263):

Paralelamente ao fenômeno da incidência, encontra-se a figura da não-incidência. Esta se consubstancia naqueles fatos semelhantes aos colhidos pelo legislador na hipótese de incidência, mas aos quais, por vontade desse, não foi dada relevância jurídica. Por conseguinte, em ocorrendo, por não terem a natureza jurídica do fato gerador, inexistirá efeito tributário. São simples fatos econômicos. É a não-incidência pura e simples, na denominação de Souto Maior Borges.

A isenção ocorre quando a lei expressamente dispensa o contribuinte da obrigação do pagamento de determinado tributo, caracterizando-se, inclusive, como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, conforme a regra do art. 175 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>.

O art. 176 do CTN estatui que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”. Portanto, a isenção estabelece uma espécie de competência negativa, na medida em que impede o ente federativo de exercer seu poder de tributar por força de lei.

Na mesma obra, Neves da Silva (2007. p.265) explica que:

“Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento” (Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de legislação tributária*, ed. Póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 97).

Já a anistia, também elencada como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário pelo art. 175 do CTN, implica numa espécie de perdão do legislador relativamente às infrações cometidas pelo contribuinte em momento anterior à lei que a concede (art. 180 do CTN)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 175. Excluem o crédito tributário:

- I - a isenção;
- II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

<sup>2</sup> Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

Nessa linha de raciocínio, Kiyoshi Harada (2017. p.667) destaca o seguinte:

A anistia, no passado, era medida de clemência que, por razões de Estado, isentava de culpa ou do cumprimento da pena os agentes de crimes de natureza política. Hoje, alcança quase a generalidade dos crimes, inclusive as infrações de natureza tributária. No Direito Tributário, a anistia extingue a punibilidade das infrações fiscais, vale dizer, exclui a dívida penal tributária. Não abarca o crédito tributário decorrente de obrigação principal, que surge com a ocorrência do fato gerador, mas tão só aquele oriundo de infrações praticadas anteriormente à vigência da lei que a concede, como se depreende do exposto dispositivo do art. 180 do CTN.

A imunidade tributária, por sua vez, corresponde a uma desobrigação do pagamento de determinado tributo por força de regra permissiva expressa e exclusivamente estabelecida na Constituição da República.

Considerando que a Constituição é a Lei Maior do Estado Democrático de Direito, correta é a afirmação de que o instituto da imunidade possui força especial e se posiciona até mesmo acima das regras de não incidência, isenção e anistia, não podendo o ente federativo, ainda que exclusivamente competente para a criação e arrecadação do tributo, em hipótese alguma criar disposição em sentido contrário.

Conforme ensina Leandro Paulsen (2017. p.109):

As **regras constitucionais que proíbem a tributação** de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, **negando, portanto, competência tributária**, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica. (destaques no original).

A propósito, a matéria encontra-se diretamente relacionada às condutas dos fiscos municipais consignadas no presente estudo, haja vista que o art.156, §2º, I, da Constituição da República<sup>3</sup>, contempla regra cristalina no sentido de conferir imunidade tributária do ITBI relativamente ao contribuinte pessoa física que optar por incorporar bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em realização (integralização) de capital social, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, ou seja, atividades imobiliárias.

Como se observa, o legislador constituinte teve o cuidado de materializar no texto constitucional uma cristalina *Política de Estado* destinada a incentivar a pessoa física a transferir seus

---

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

<sup>3</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

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

bens imóveis a uma pessoa jurídica, ressalvando, inclusive, as hipóteses de impedimento da concessão do benefício. Com efeito, a materialização dessa política na norma constitucional faz todo sentido se considerarmos que as pessoas jurídicas são os principais atores de fomento da economia, isto é, são os sujeitos que de fato estimulam a circulação das riquezas de um país, aquelas que mais geram postos de trabalho diretos e indiretos, e mais recolhem tributos aos cofres públicos. Enfim, as pessoas jurídicas qualificam-se nesse contexto como a verdadeira força motriz do desenvolvimento de um Município, Estado, Região ou Nação. Daí a relevância de reconhecer e obedecer a regra da imunidade do ITBI consignada no texto constitucional.

A Política de Estado retratada no art.156, §2º, I, da Constituição da República, de fato, não deixa dúvidas quanto a intenção do legislador constituinte no sentido de incentivar as pessoas naturais a transferirem seus bens para pessoas jurídicas, a exemplo de outros tantos países.

Aliás, imperioso salientar que essa política de incentivo já existia no Brasil antes mesmo do advento da Carta Magna de 1988, porquanto os artigos 35, 36 e 37 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66)<sup>4</sup> já traziam disposições nesse mesmo sentido quando o ITBI ainda era imposto de competência dos Estados-membros.

Tais considerações não deixam dúvidas no sentido de que, ao menos desde o ano de 1966, existe no Estado brasileiro uma política de incentivo de incorporação de bens imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica, em pagamento de capital, subscrito em contrato social, sendo certo afirmar que a desobediência a tal regra, alçada ao patamar de norma constitucional, implica em ofensa direta ao próprio pacto federativo insculpido na Carta de 1988, eis que evidente a interferência de um ente federativo em outro através de ato administrativo flagrantemente discricionário e abusivo.

Nesse contexto, interessante observar como o tema foi abordado pelo Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento do EREsp 1517492 / PR, de relatoria do Ministro Og Fernandes, em que restou consignado o seguinte:

---

<sup>4</sup> Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

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

**I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;** (grifo nosso)

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

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

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

“Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados. [...] A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.[...]”.

Por derradeiro, imperioso trazer à baila precisas considerações de Edgard Neves da Silva (2007. p.256-259) no tocante à interpretação da norma tributária imunitária:

Assim nos ensina Rubens Gomes de Sousa (Estudos de Direito Tributário, p. 266) e o conforma Geraldo Ataliba (Apontamentos de Ciência das Finanças; Direito Financeiro e Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais): **“O poder tributário, portanto – pertence ao Estado Federal, como um todo – é repartido sob a forma de competências tributárias, no Brasil, às pessoas políticas criadas pela constituição Federal: União, Estados e Municípios”** (p. 227). [...]

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.

Como nos ensina Ruy Barbosa Nogueira, em sua obra monográfica Da interpretação e da aplicação das leis tributárias (2. Ed., São Paulo, Revista dos Tribunais), **“Se a Constituição (o poder de tributar) exclui no ponto examinado, o tributo não pode existir por meio de raciocínio ou interpretação, pois nem mesmo a lei poderá criar o tributo...”** (p.22) [...]

Bernardo Ribeiro Moraes (Curso de Direito Tributário; sistema tributário da Constituição, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 1) explica: **“Nas normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Não podem ser restritivamente interpretadas, uma vez que o legislador menor ou o intérprete não podem restringir o alcance da Lei Maior”**.

Por conseguinte, deve ser levado em conta, ao buscar o conteúdo e o alcance das regras de imunidade, não só o sistema constitucional como um todo – método sistemático de interpretação –, mas, especialmente, sua teleologia, não procurando restringi-la, mesmo porque ela é ampla e indivisível, não admitindo restrições ou meios-terminos. Na letra de Fábio Leopoldo de Oliveira (Curso Expositivo de Direito Tributário, São Paulo, Resenha Tributária), **“ninguém pode ser imune em parte, ou até certo ponto. O instituto não comporta fracionamentos”** (p. 52). (grifo nosso)

Tais argumentos conduzem o operador do direito à formação de um sólido entendimento no sentido de que as pretensões municipais de que tratamos neste estudo realmente não encontram base legal e, portanto, devem ser expurgadas do mundo jurídico. Passemos então à análise do julgamento do Tema 796.

### 3) CASO CONCRETO: JULGAMENTO DO TEMA 796 NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O *leading case* da matéria em exame constitui-se no recurso extraordinário nº 796.376/SC<sup>5</sup> o qual teve seu julgamento afetado ao regime da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.

<sup>5</sup> CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. **1. 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).** 2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, **mas exclusivamente o pagamento, em bens ou**

Para melhor compreensão da temática ora exposta, necessário trazer à tona o contexto fático envolvido no julgamento do referido recurso extraordinário.

No ano de 2010, uma determinada sociedade empresária de nome Lusframa Participações Societárias Ltda impetrou um mandado de segurança contra ato do Secretário da Fazenda do Município de São João Batista/SC, eis que este reconheceu apenas a imunidade parcial do ITBI sobre os bens imóveis integralizados ao capital social, de modo a exigir a diferença entre os valores do capital social e o dos bens transferidos.

A constituição da pessoa jurídica em questão, cujo objeto social é de participação societária e acionária em outras sociedades deu-se da seguinte forma: Os sócios integralizaram o capital social da sociedade no valor de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais) com incorporação de 17 (dezesete) bens imóveis cujo valor total corresponde a R\$ 802.724,00 (oitocentos e dois mil, setecentos e vinte e quatro reais), portanto superior ao valor do capital social, motivo pelo qual o Município de São João Batista/SC concedeu apenas imunidade parcial do ITBI – considerando o valor do capital social subscrito –, o que motivou a propositura do mandado de segurança antes mencionado.

Cumprido destacar que o mandado de segurança teve seu pedido julgado procedente em 1ª instância, reconhecendo-se a imunidade tributária total, determinando-se que a autoridade coatora abstinhasse de exigir o ITBI naquela operação societária. Interposto recurso de apelação, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina reformou a sentença, entendendo que a incidência do ITBI recai apenas sobre o valor do imóvel suficiente para a integralização do capital social da sociedade, neste caso apenas R\$24.000,00 (vinte e quatro mil reais).

Assim, foi interposto recurso extraordinário contra o acórdão oriundo do TJ/SC, chegando à Suprema Corte de Justiça, por meio do controle difuso, para fins de enfrentamento da constitucionalidade ou não da exigência do Município de São João Batista/SC quanto ao pagamento do ITBI quando o valor dos imóveis integralizados para formação do capital social supere o valor deste.

Julgado sob o regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal por maioria de votos (7x4) negou provimento ao recurso extraordinário, mantendo o entendimento consignado no acórdão originário (TJ/SC), no sentido de que se o valor dos imóveis integralizados no capital social de constituição de uma sociedade for superior ao valor deste, haverá incidência do ITBI sobre essa diferença, fixando, por conseguinte, a seguinte tese relativa ao Tema 796: “A imunidade em relação

---

**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.** 3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “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”. (BRASIL, 2020, grifo nosso).



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”.

Do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, com base no voto divergente e condutor do acórdão da lavra do Min. Alexandre de Moraes, é possível extrair os seguintes entendimentos:

I) A imunidade tributária contida na primeira parte do inciso I, do § 2º do art.156 da Constituição é *incondicionada*, ou seja, se o valor do(s) bem(ns) imóvel(is) corresponder ao valor da integralização do capital social, pouco importa se a pessoa jurídica constituída exercerá ou não de forma preponderante alguma atividade imobiliária.

A propósito, conforme muito bem explanado por Laurindo (2021), “Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito”.

II) A imunidade tributária contida na segunda parte do inciso I, do § 2º do art.156 da Constituição quando a transmissão de bens decorre de alguma das seguintes operações societárias, fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica estará condicionada a que a atividade preponderante do adquirente não compreenda a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

III) Quando o valor dos bens imóveis utilizados na integralização do capital social da sociedade superar o valor deste, sobre o excedente incidirá a cobrança do ITBI<sup>6</sup>.

#### **4) CONDOTA DOS MUNICÍPIOS APÓS A FIXAÇÃO DA TESE DO JULGAMENTO DO TEMA Nº 796 DO STF**

Fixado o entendimento da Suprema Corte de Justiça sobre a não incidência do ITBI quando da integralização de capital social de pessoa jurídica por meio de bens imóveis, poder-se-ia imaginar que a questão restava pacificada, contudo, não foi bem isso o que ocorreu diante da conduta que boa parte dos municípios brasileiros passou a adotar.

Utilizando-se de uma interpretação totalmente equivocada e sem proceder ao necessário *distinguishing*<sup>7</sup> do julgamento do Tema nº 796 do STF, os municípios, visando aumentar a sua

<sup>6</sup> Assim, o que o TJSC decidiu, e o que o STF confirmou, não foi a incidência do ITBI sobre **qualquer** conferência de imóveis ao capital social de uma empresa não imobiliária. O que foi decidido é que, quando o valor do imóvel capitalizado não corresponder ao valor das quotas ou ações da empresa receptora, a diferença – contabilmente alocada à conta de **reserva de capital** – deve ser tributada pelo ITBI, pois trata-se de reserva e de capital em si (destaques no original). (DA SILVA et al., 2022. p.184).

<sup>7</sup> Nos casos em que o magistrado está vinculado a precedentes judiciais, a sua primeira atitude é verificar se o caso em julgamento guarda alguma semelhança com o (s) precedente (s). Para tanto, deve valer-se de um método de comparação: à luz de um caso concreto, o magistrado deve analisar os elementos objetivos da demanda, confrontando-os com os elementos caracterizadores de demandas anteriores. Se houver aproximação, deve então dar um segundo passo, analisando a ratio decidendi (tese jurídica) firmada nas decisões proferidas nessas demandas anteriores. Fala-se em *distinguishing* (ou *distinguish*) quando houver distinção entre o caso concreto (em julgamento) e o paradigma, seja porque não há

arrecadação tributária, vêm promovendo uma flagrante atecnia jurídica na cobrança do ITBI ao efetua-la utilizando como base de cálculo a diferença entre o valor dos bens imóveis constante da declaração de imposto de renda da pessoa física e o seu valor de mercado, comumente superior àquele.

Na pertinente observação de Carvalho de Sá (2022):

Alegando o novo entendimento do STF (em 2015 o entendimento era do TJSC), dizendo que a imunidade não alcança o VALOR dos bens que ultrapassar o capital social, aliado ao fato dos contribuintes realizarem esse capital pelo valor da aquisição dos bens (valor da Declaração de Imposto de Renda), essas prefeituras passaram a exigir o ITBI sobre a diferença entre o valor usado na integralização e o valor de mercado.

Mas é de se indagar se essa conduta dos municípios encontra-se adequada ao ordenamento jurídico e, principalmente, em consonância ao teor do acórdão proferido no julgamento do Tema 796.

A resposta, evidentemente, é negativa, senão vejamos:

Em princípio, necessário perquirir quais os motivos que ensejaram os municípios a realizar esta equivocada cobrança do ITBI quando da integralização do capital social das pessoas jurídicas por meio da incorporação de bens imóveis: a) tal medida teria sido permitida diante do julgamento do Tema nº 796 do STF; b) a política de Estado implementada através da imunidade tributária conferida pelo inciso I, do § 2º do art.156 da Constituição estaria sendo desrespeitada, pois há casos de criação de pessoa jurídica sem a prática de atividade econômica, como é a hipótese das denominadas “*Holdings Familiares*”; e c) a falta de cobrança do ITBI nesta hipótese poderia caracterizar uma renúncia fiscal sem o acompanhamento de medidas de compensação conforme inciso II do art.14 da Lei Complementar nº 101/2000<sup>8</sup> (Lei de Responsabilidade Fiscal), podendo inclusive gerar responsabilidade civil do administrador público, caracterizando-se ato de improbidade administrativa, na forma do inciso VII do art.10 da Lei nº 8.429/1992<sup>9</sup>.

---

coincidência entre os fatos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à ratio decidendi (tese jurídica) constante no precedente, seja porque, a despeito de existir uma aproximação entre eles, algumas peculiaridades no caso em julgamento afasta a aplicação do precedente. (...) Notando, pois, o magistrado que há distinção (distinguishing) entre o caso sub judice e aquele que ensejou o precedente, pode seguir um desses caminhos: (i) dar à ratio decidendi uma interpretação restritiva, por entender que peculiaridades do caso concreto impedem a aplicação da mesma tese jurídica outrora firmada (restrictive distinguishing), caso em que julgará o processo livremente, sem vinculação ao precedente; (ii) ou estender ao caso a mesma solução conferida aos casos anteriores, por entender que, a despeito das peculiaridades concretas, aquela tese jurídica lhe é aplicável (ampliative distinguishing). (DIDIER JR; BRAGA; OLIVEIRA, 2009, p.392-393).

<sup>8</sup> Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

<sup>9</sup> Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente:

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

Os argumentos invocados pelos municípios carecem de sustentação jurídica, revelando-se extremamente frágeis tanto à luz do ordenamento jurídico brasileiro quanto da interpretação do julgamento do Tema 796 do STF.

No tocante a uma suposta permissão desta cobrança permitida pela decisão levada à efeito pelo STF, forçoso salientar que se trata de uma interpretação totalmente equivocada, eis que não foi exercido o necessário “*distinguishing*”, haja vista que o caso paradigma representado no Tema nº 796 do STF compreende a integralização de um capital social de R\$ 24.000 (vinte e quatro mil reais) com bens imóveis cujo valor na declaração de imposto de renda dos sócios correspondia a quantia de R\$ 802.724,00 (oitocentos e dois mil, setecentos e vinte e quatro reais), tendo o contribuinte registrado o valor excedente ao capital social (R\$ 778.724,00) na conta reserva de capital na forma da alínea “a” do § 1º do art.182 da Lei nº 6.404/1976<sup>10</sup>.

Situação diversa ocorre na esmagadora maioria das vezes em que os municípios negam o pedido de imunidade pretendendo a cobrança do ITBI. Isto porque é muito frequente o sócio promover a integralização do capital social de uma pessoa jurídica por meio de seus próprios bens imóveis em valor idêntico àquele constante na sua declaração de imposto de renda, conforme facultado pelo art. 23 da Lei nº 9.249/1995<sup>11</sup>, operação societária que, por óbvio, é imune à incidência do ITBI por força da regra inserta no inciso I, § 2º do art.156 da CRFB/1988 na linha do que foi decidido pelo STF no julgamento do Tema nº 796.

Em nenhuma passagem do julgado relativo ao Tema nº 796, o STF mencionou a hipótese aventada pelos municípios no sentido de efetuarem da cobrança do ITBI quando o imóvel do sócio é usado para integralização de capital social de pessoa jurídica, utilizando como base de cálculo a diferença entre o valor indicado na declaração do imposto de renda e seu respectivo valor de mercado, mesmo porque naquele julgado, conforme já aduzido acima, a situação era diversa, pois parte significativa do valor dos imóveis foi destinada à formação de reserva de capital.

Em outros termos, a fim de que não restem dúvidas, no caso concreto do Tema 796, os sócios subscreveram um capital social de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais) e o integralizaram através de imóveis cujos valores, declarados no imposto de renda, somavam a quantia de R\$ 802.724,00, (oitocentos e dois mil, setecentos e vinte e quatro reais) tendo a diferença sido contabilmente registrada em conta de reserva de capital. Já nos demais casos referidos neste artigo, a situação é

---

<sup>10</sup> Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

<sup>11</sup> Art. 23. 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.

oposta, porquanto os sócios subscrevem, a título de exemplo, um capital social de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais) e o integralizam com bens imóveis declarados ao fisco federal por este mesmo valor histórico, devido ao momento de sua aquisição. Logo, neste caso, não há diferença a ser tributada, pois o valor do capital social corresponde ao valor do bem declarado à Receita Federal, conforme autorizado por lei como já vimos.

Com efeito, inexistente no direito brasileiro norma que autorize os municípios a buscarem, por sua própria vontade, o valor de mercado do bem a ser integralizado com o objetivo de criar uma base de cálculo distinta para cobrança do ITBI. Muito pelo contrário, as normas jurídicas suso mencionadas permitem ao contribuinte integralizar o capital social de pessoa jurídica com seus imóveis pelo valor constante de sua declaração de imposto de renda.

Por derradeiro, se o bem encontra-se declarado no imposto de renda do sócio pelo valor hipotético de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais) considerando o momento de sua aquisição, nada o impede de constituir uma pessoa jurídica com capital social de valor equivalente e promover a realização desse capital social através da transferência do bem ao patrimônio da sociedade, não restando ao município outra alternativa senão respeitar a lei e reconhecer o direito à imunidade do ITBI, elevado ao patamar constitucional pelo artigo art. 156, §2º, inciso I da Constituição da República de 1988.

Cardoso (2021) é categórico ao afirmar:

Portanto, se a operação pretendida pelo contribuinte não indicar a criação de uma reserva de capital, torna-se inaplicável o RE nº 796.376, **cabendo aos Municípios reconhecer a imunidade de ITBI quando, independentemente do valor de incorporação, todo ele estiver destinado à finalidade mencionada no art.156,§ 2º, inc.I, da Constituição Federal, ou seja, integralização de capital social.**

Fica evidente, então, que o **Supremo Tribunal Federal jamais firmou a tese de que a imunidade de ITBI não abrange a diferença entre valor de incorporação e valor de mercado (ou valor venal, atualizado, etc.)**, especialmente quando todo o montante se destina à realização de capital aludida no art.156, § 2º, inc.I, da Constituição Federal, sem ágio/formação de reserva de capital.

Logo, não se pode dizer, como pretendem alguns Municípios, que a tese firmada através do tema de repercussão geral 796 se aplica aos casos em que **a totalidade do valor de incorporação imobiliária é destinada à realização de capital social, sem a formação de reserva de capital, mesmo que o imóvel apresente diferença entre valor de incorporação e de mercado.** (grifo nosso)

No mesmo sentido, Valim (2021) assevera:

Embora cada ente federativo (União, estados e municípios) tenha a liberdade de instituir e cobrar os seus impostos de acordo com as respectivas leis, **a atuação fiscal deve se conformar com os princípios e limites traçados pela Constituição Federal, ressaltando, por oportuno, o princípio federativo, que harmoniza a atividade e a carga fiscal entre os diversos entes, incluindo o respeito às políticas de estado instituídas constitucionalmente**, bem como o princípio da capacidade contributiva, o qual inibe a imposição tributária em situações desprovidas de manifestação de riqueza.

**Nesse sentido, vale esclarecer que a Constituição Federal buscou implementar uma política de estado de fomento ao desenvolvimento econômico, facilitando a transferência da propriedade justamente para possibilitar a formação do capital social.** Além disso, há de se entender que a transferência realizada para a formação do capital social não representa, por si só, aumento patrimonial da pessoa física ou da

pessoa jurídica, salvo no caso em que a integralização representar, também, formação de patrimônio líquido da sociedade na qualidade de reserva de capital. (grifo nosso)

Ademais, podemos invocar ainda o fato de que o ITBI é um imposto cujo lançamento se dá por declaração do contribuinte à luz do que determina o art.147 do CTN<sup>12</sup>. Conseqüentemente, o arbitramento por parte da autoridade lançadora nesta hipótese, somente ocorrerá quando a declaração do contribuinte seja omissa ou não mereça fé nos precisos termos do art.148 do CTN<sup>13</sup>, ressalvado o devido processo legal em âmbito administrativo e/ou judicial em obediência aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Não faz sentido, os municípios atribuírem má-fé ao contribuinte quando este, ao integralizar o capital social da pessoa jurídica da qual é sócio por meio da incorporação de bens imóveis, o faz levando em consideração aquele valor indicado na declaração de imposto de renda, medida cuja observância encontra-se expressamente permitida na legislação, à teor do art.23 da Lei nº 9.249/1995.

Se a própria legislação autoriza que o contribuinte realize esta operação societária pelo valor constante da declaração de imposto de renda, é de se indagar: Onde estaria configurada a má-fé do contribuinte a ensejar o arbitramento pelo município da cobrança do ITBI tomando-se como base de cálculo a diferença entre o valor declarado e aquele de mercado ou venal indicado pela autoridade administrativa? Evidentemente que não existe má-fé pois a conduta é legalmente autorizada, ainda que o valor declarado seja muito inferior daquele de mercado, conforme muito bem delineado por Carvalho de Sá (2022): “SIM, sempre será digna de fé, pois não brotou da imaginação do contribuinte. Esse valor vem de uma autorização expressa da lei (art.23 da lei 9249/95), que dá a pessoa física a faculdade de integralizar o capital social com seus bens pelo valor que este estiver em sua declaração de imposto de renda”.

De outro giro, a invocação dos municípios quanto a um suposto desvio de finalidade da imunidade tributária prevista no inciso I do §2º do art.156, da CRFB/1988 pelo fato de a pessoa jurídica não exercer qualquer atividade econômica, encontra-se destoante daquilo que prevê o ordenamento jurídico brasileiro.

Conforme mencionado em linhas anteriores, a imunidade tributária em questão revela uma Política de Estado na qual um ente federativo não deve interferir no outro, sob pena de violação do pacto federativo. Assim, a imunidade tributária conferida no inciso I do §2º do art.156 da CRFB/1988 não faz qualquer restrição quanto a eventual exercício ou não de atividade econômica por parte da

---

<sup>12</sup> Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

<sup>13</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

pessoa jurídica cujo capital social foi integralizado com os bens imóveis de seu(s) sócio(s), não cabendo aos municípios inovarem a legislação local em detrimento daquilo que determina a Carta Magna.

Ademais, a existência de sociedades empresárias que não desempenham atividade econômica é perfeitamente lícita, à teor do conteúdo do § 3º do art.2º da Lei nº 6.404/1976<sup>14</sup>.

Nesta linha de ideias, confira a manifestação de Giannakos e Porto (2022):

Conforme pode-se verificar nos referidos dispositivos, inexistente previsão ou mesmo menção à efetiva tributação do ITBI nos casos em que a pessoa jurídica tenha permanecido sem atividade operacional (inativa). Dessa forma, estamos diante do que, há muito, já é debatido pela hermenêutica jurídica: a imposição da "vontade do intérprete". Neste caso, está-se colocando em segundo plano os limites semânticos do texto, até mesmo da Constituição. Dito de outro modo, o fisco opta por fazer uma "interpretação extensiva" do dispositivo legal, limitando a imunidade constitucional onde não há regra expressa. Em outras palavras, o fisco municipal tributa sem previsão legal.

Destarte, independentemente do exercício ou não de atividade econômica pela pessoa jurídica cujo capital social foi integralizado com bens imóveis, tal operação estará imune a tributação relativa ao ITBI por expressa determinação constitucional, não cabendo ao intérprete (Fisco Municipal) realizar distinção onde a Constituição não o fez.

Por fim, por tudo que foi exposto acima, diante da evidente inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança de ITBI por parte dos municípios quando da integralização de capital social de pessoa jurídica por meio de bens imóveis, tomando-se como base de cálculo a diferença entre o seu valor de mercado e aquele indicado na declaração de imposto de renda resta indubitável que inexistente renúncia de receita, pois a tributação não é cabível, portanto, não há que se cogitar de eventual responsabilização do Administrador Público por ato de improbidade administrativa.

Se por ventura, algum município deixar de efetuar a cobrança de ITBI na hipótese ora enfrentada, estará tão somente cumprindo aquilo que determina a Constituição da República e a legislação infraconstitucional, conseqüentemente, eventual alegação por parte da autoridade fiscal municipal de que se encontra vinculado a realizar tal conduta de exigibilidade do tributo, sob pena de violação da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como da Lei de Improbidade Administrativa, definitivamente cai por terra.

Ademais, cumpre argumentar que o valor do bem não é parâmetro definido na legislação para fins de concessão da imunidade do ITBI. Com efeito, o critério utilizado pelo legislador foi a integralização do imóvel ao capital social da pessoa jurídica, independentemente de seu valor de mercado. Portanto, se o legislador não discerniu, não cabe ao intérprete fazê-lo. Se a hipótese é de

---

<sup>14</sup> Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

imunidade sequer caberia ao município analisar o valor de mercado do imóvel, restando-lhe, no máximo, o direito de verificar se coincide ou não com aquele constante na declaração do imposto de renda da pessoa física.

Em última análise, o que se vê na prática é a criação de um novo fato gerador por parte dos municípios, alguns inclusive se atrevendo a criar normas estabelecendo critérios próprios para apuração da base de cálculo, em flagrante violação ao disposto na Constituição da República.

#### 4.1) A QUESTÃO DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA PELA PESSOA JURÍDICA

Outra conduta adotada pelos municípios antes mesmo do julgamento do Tema 796 diz respeito ao entendimento de que as exceções à imunidade do ITBI, previstas na parte final do inciso I, do §2º do art.156 da Constituição da República, seriam aplicáveis em qualquer das situações descritas no texto. Desta forma, a simples transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital não estaria imune à incidência do ITBI, caso a sociedade empresária desenvolva atividade imobiliária preponderante.

Sucedo que, consoante já mencionado, no julgamento do Tema 796, o Supremo Tribunal Federal também firmou o entendimento de que a imunidade tributária contida na primeira parte do inciso I, do §2º do art.156 da Constituição é *incondicionada*.

Isto significa que a restrição do referido dispositivo constitucional quanto ao exercício de atividade imobiliária somente se aplica nas hipóteses de “transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica” em que a *atividade preponderante* da pessoa jurídica adquirente seja a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Logo, inexistem condicionantes aplicáveis à primeira parte da norma, isto é, nas hipóteses de “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”. Nesse caso, portanto, as pessoas jurídicas podem exercer livremente quaisquer atividades imobiliárias, ainda que alguma destas seja sua atividade principal ou preponderante, sem o risco de comprometer seu direito à imunidade do ITBI.

Com propriedade Da Silva et al. (2022. p.185-186) afirma:

Ao proferir seu voto no Recurso Extraordinário nº 796376, o ministro Alexandre de Moraes interpretou a exceção contida na parte final do inciso I (“salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”) como sendo aplicável apenas aos casos de “fusão, incorporação cisão ou extinção de pessoa jurídica”. **Dessa interpretação nasceu a tese de que a não incidência do ITBI se aplicaria a qualquer transmissão de imóveis ao capital social de pessoa jurídica inclusive para empresa imobiliária**, somente incidindo o imposto nos casos de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica cuja atividade preponderante fosse imobiliária. Como o voto do ministro Alexandre de Moraes foi vencedor, entendeu-se que o STF validou a tese defendida pelo ministro. (grifo nosso)

A propósito, vale frisar que, em recente decisão, o Egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal, reconhecendo a ilegalidade de tal dispositivo legal, declarou a inconstitucionalidade parcial do art.3º, § 1º da Lei Distrital nº 3.830/2006 e art.2º, § 1º do Decreto Distrital nº 27.576/2006, em que o ente federativo havia ampliado expressamente as exceções ao direito de imunidade do ITBI a todas as hipóteses, incluindo a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, o que caracterizou flagrante ofensa ao art. 156, §2º, I, da Constituição da República.

Confira-se a ementa:

INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 3º, §1º, LEI DISTRITAL Nº 3.830/2006 E ART. 2º, §1º, DECRETO DISTRITAL Nº 27.576/2006. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 156, §2º, I, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. IMUNIDADE INCONDICIONADA. ARGUIÇÃO PARCIALMENTE ACOLHIDA.

1. Arguição de inconstitucionalidade suscitada em Apelação e acolhida pela eg. 6ª Turma Cível, tendo como objeto o §1º do art. 3º da Lei Distrital nº 3.830/2006 e o §1º do art. 2º do Decreto Distrital nº 27.576/2006, que regulam a exigência do ITBI no âmbito do Distrito Federal, frente ao art. 156, §2º, I, da Constituição da República.

2. **O art. 156, §2º, I, da Constituição da República estabelece duas hipóteses de imunidade relativamente ao ITBI, a primeira delas incondicionada e a segunda, condicionada. São elas: a) não incide ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; b) não incide ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.**

4. No julgamento do Tema 796 da Repercussão Geral, RE nº 796.376/SC, o Supremo Tribunal Federal consignou, nas razões de decidir do voto condutor do acórdão, que “a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso”. **Assim, sedimentou a interpretação de que a imunidade do ITBI relativa à integralização de capital social é incondicionada e a condição de não exercer atividade preponderantemente para se beneficiar dessa imunidade alcança apenas as hipóteses de transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.**

5. Arguição de inconstitucionalidade parcialmente acolhida. Declarada a inconstitucionalidade parcial do § 1º, do art. 3º, da Lei 3.830/2006 e do § 1º, do artigo 2º, do Decreto Distrital nº 27.576/2006. (BRASIL, 2023, grifos e destaques nossos).

Outras decisões dos Tribunais de Justiça em 2ª instância também estão caminhando neste sentido, fulminando a equivocada cobrança tributária levada à efeito pelos municípios<sup>15</sup>.

Não obstante à consolidação de tal entendimento, o que se verifica no cotidiano é uma flagrante insistência dos municípios em cobrar o ITBI sob tais condições, conduta flagrantemente ilegal, abusiva e arbitrária, que deve ser amplamente rechaçada pela sociedade.

## 5) CONCLUSÃO

Sem sombra de dúvidas, as discussões jurídicas em torno do ITBI após o julgamento do Tema nº 796 pelo Supremo Tribunal Federal ganharam novos contornos diante da voracidade fiscal

<sup>15</sup> Confira: TJ-SP no AI 2042850620218260000; TJ-MG na AC 10148150055124004; TJCE na AC 00113204620198060064; e TJ-BA na AC 05794904020168050001.



adotada pelos municípios que passaram a utilizar condutas inconstitucionais e ilegais em busca de arrecadação fiscal.

Como dito inicialmente, as polêmicas atuais tratadas neste artigo dizem respeito a duas situações: a) o alcance da imunidade tributária quanto à primeira parte do inciso I do § 2º do art.156 da Constituição da República de 1988: se incondicionada ou condicionada ao não exercício de atividade(s) imobiliária(s) preponderante(s) a ser(em) apurada(s) com base na norma do art.37, §2º, do Código Tributário Nacional; e b) a incidência ou não do ITBI quando da integralização do capital social de pessoa jurídica com bem imóvel, tendo como base de cálculo a diferença entre o valor indicado na Declaração de Imposto de Renda e o respectivo valor de mercado.

No tocante à imunidade da primeira parte do inciso I do § 2º do art.156, vimos que, no julgamento do Tema nº 796, o Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento de que é *incondicionada*, ou seja, independe se a pessoa jurídica exerce ou não atividade imobiliária, motivo pelo qual pode-se concluir, com segurança, que o art.37 *caput* e §§ 1º, 2º e 3º do Código Tributário Nacional<sup>16</sup> (reproduzido nas legislações municipais) não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988, logo, eivados do vício da inconstitucionalidade, o que já vem produzindo efeitos nos julgamentos perante os Tribunais de Justiça Estaduais, a exemplo da declaração de inconstitucionalidade pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios antes mencionada.

De outro giro, com relação à cobrança do ITBI pelos municípios quando da integralização de bens imóveis ao capital social de pessoa jurídica, tendo como base de cálculo a diferença entre o valor do bem na declaração de imposto de renda e o respectivo valor de mercado, restou igualmente evidenciado que tais condutas não encontram o menor amparo jurídico.

A uma, porque a Constituição da República de 1988, em seu art.156, §2º, I, primeira parte, não faz qualquer ressalva quanto à imunidade tributária do ITBI na integralização do capital social de pessoa jurídica com bens imóveis, valendo assim invocar o velho brocardo jurídico que diz onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete fazê-lo, muito menos para adotar um entendimento que acabe por prejudicar aquele a quem o preceito visa proteger.

---

<sup>16</sup>Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

A duas, porque o precedente julgado no Supremo Tribunal Federal (RE nº 796.376/SC – Tema nº 796) dizia respeito a uma situação fática totalmente diferente, eis que no caso julgado pela Suprema Corte a pessoa jurídica teve seu capital social integralizado tão somente com parte do valor dos bens imóveis, sendo o excedente contabilmente classificado como reserva de capital, hipótese em que autorizada a cobrança de ITBI tendo como base de cálculo o valor utilizado como ágio (reserva de capital). Isto, todavia, não autoriza aos municípios efetuar a cobrança do ITBI quando a integralização do capital social se dá pelo exato valor do(s) bem(ns) imóvel(eis) declarado(s) no imposto de renda da pessoa física (sócio) utilizando-se como base de cálculo a diferença para o valor de mercado deste(s) bem(ns), pois não existe fundamento constitucional ou infraconstitucional que dê suporte à pretensão, sendo correto afirmar que tal conduta surgiu a partir de uma frágil interpretação ampliativa de alguns Fiscos Municipais, no intuito de aumentarem suas receitas, sem efetuar o necessário *distinguishing* quanto ao julgamento do Tema nº 796 do STF, o que evidencia a abusividade e ilegalidade de tais atos administrativos.

A três, porque o argumento de que a Política de Estado que confere imunidade tributária para integralização de capital social com bens imóveis para as denominadas “Holding’s Familiares” estaria sendo desvirtuada sob o argumento de que não exercem atividade econômica, trata-se em verdade de uma teratologia jurídica, pois a Constituição da República não faz qualquer ressalva quanto à falta de atividade econômica, bem como essa inatividade empresarial ser legalmente permitida à luz da norma consignada no art.2º, § 3º da Lei nº 6.404/1976. À guisa de reforço, vale salientar que inexistente na legislação brasileira qualquer norma que condicione a constituição de uma pessoa jurídica a alguma atividade ou propósito negocial.

A quatro, porque o argumento de que o município estaria renunciando ao crédito tributário não resiste ao menor sopro do vento, pois não há que se falar em crédito tributário diante de uma autêntica hipótese de imunidade tributária conferida pela Constituição da República de 1988.

Conclui-se, portanto, que as posturas municipais no sentido de exigir dos contribuintes o pagamento do ITBI sobre a diferença entre o valor de mercado - atribuído pelos próprios fiscos municipais vale dizer - e o valor histórico constante nas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas nas operações que envolvam a incorporação de bens ou direitos imobiliários ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital é completamente inconstitucional, bem como ilegal e, se tal tema vier a ser enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, não temos dúvidas quanto ao reconhecimento da inconstitucionalidade de tal cobrança.

## **6) REFERÊNCIAS**

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 21 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, [1976]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm). Acesso em: 21 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.429 de 02 de junho de 1992*. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art.37 da Constituição Federal; e dá outras providências (Redação dada pela Lei nº 14.230/2021). Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1992]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm). Acesso em: 21 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.249/1995 de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1995]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 21 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 101/2000 de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 21 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso extraordinário n. 796.376. *Tema 796. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO*. 1. 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, I). 2. 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. 3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “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”. Requerente: Lusframa Participações Societárias LTDA. Requerido: Município de São João Batista. Interessado: Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur429670/false>. Acesso em: 21 de out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (Conselho Especial). INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 3º, §1º, LEI DISTRITAL Nº 3.830/2006 E ART. 2º, §1º, DECRETO DISTRITAL Nº 27.576/2006. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 156, §2º, I, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. IMUNIDADE INCONDICIONADA. ARGUIÇÃO PARCIALMENTE ACOLHIDA.

1. Arguição de inconstitucionalidade suscitada em Apelação e acolhida pela eg. 6ª Turma Cível, tendo como objeto o §1º do art. 3º da Lei Distrital nº 3.830/2006 e o §1º do art. 2º do Decreto Distrital nº

27.576/2006, que regulam a exigência do ITBI no âmbito do Distrito Federal, frente ao art. 156, §2º, I, da Constituição da República.

2. O art. 156, §2º, I, da Constituição da República estabelece duas hipóteses de imunidade relativamente ao ITBI, a primeira delas incondicionada e a segunda, condicionada. São elas: a) não incide ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; b) não incide ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

4. No julgamento do Tema 796 da Repercussão Geral, RE nº 796.376/SC, o Supremo Tribunal Federal consignou, nas razões de decidir do voto condutor do acórdão, que “*a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso*”. Assim, sedimentou a interpretação de que a imunidade do ITBI relativa à integralização de capital social é incondicionada e a condição de não exercer atividade preponderantemente para se beneficiar dessa imunidade alcança apenas as hipóteses de transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

5. Arguição de inconstitucionalidade parcialmente acolhida. Declarada a inconstitucionalidade parcial do § 1º, do art. 3º, da Lei 3.830/2006 e do § 1º, do artigo 2º, do Decreto Distrital nº 27.576/2006. Requerente: M&A Administração de Bens e Direitos Patrimoniais Ltda. Requerido: Distrito Federal. Relator: Desembargador Cesar Loyola, 11 de abril de 2023.

CARDOSO, Heitor César Fabbris. O RE 796.376 e a tributação de ITBI sobre a diferença entre valor histórico e de mercado. *Colégio Notarial do Brasil – Seção São Paulo*. Disponível em: <https://cnbsp.org.br/2021/02/19/artigo-o-re-796-376-e-a-tributacao-de-itbi-sobre-a-diferenca-entre-valor-historico-e-de-mercado-%C2%96-por-heitor-cesar-fabbris-cardoso/>. Acesso em: 21 out. 2022.

DA SILVA, D. R. R. et al. Planejamento patrimonial. Família, sucessão e impostos. De 100 mil a 1 bilhão. O que fazer para proteger e transmitir seu patrimônio no Brasil e no exterior. 2ª ed., São Paulo: Editora B18, 2022.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 4ª ed., v. 2, Salvador: Juspodivm, 2009.

GIANNAKOS, Demétrio Beck da Silva. PORTO, Éderson Garin. A imunidade de ITBI na integralização de imóvel ao capital social: O caso das empresas sem receita operacional. *Migalhas*. 19 de outubro de 2022. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/375530/a-imunidade-de-itbi-na-integralizacao-de-imovel-ao-capital-social>. Acesso em: 21 out. 2022.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

LAURINDO, Deise Saccaro. Imunidade tributária do ITBI e os reflexos do tema 796 de repercussão geral. *Revista Direito Tributário Atual 47-2021*. 1º quadrimestre de 2021. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/imunidade-tributaria-do-itbi-e-os-reflexos-do-tema-796-de-repercussao-geral/>. Acesso em: 21 out. 2022.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

SÁ, Márcio Carvalho de. Imunidade do ITBI na holding familiar é política de Estado. *Migalhas*. 12 de setembro de 2022. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/373284/imunidade-do-itbi-na-holding-familiar-e-politica-de-estado>. Acesso em: 21 out. 2022.

SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e Isenção. Curso de Direito Tributário / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – 9. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006. 2ª tiragem, 2007.

VALIM, Tiago Cremasco. O ITBI na integralização do capital social. *Revista Consultor Jurídico*. 09 de novembro de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-09/tiago-valim-itbi-integralizacao-capital-social>. Acesso em: 21 out. 2022.