



A integralização de capital e a imunidade do ITBI: as repercussões do julgamento do RE 796.376/SC pelo Supremo Tribunal Federal

João Luis Nogueira Matias

Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7)

joaluism@uol.com.br

João Luis Nogueira Matias Filho

Universidade de São Paulo (USP)

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo analisar as consequências do julgamento do RE 796.376/SC sobre o direito brasileiro. O julgamento decidiu, em sede de repercussão geral, afastar a imunidade do ITBI sobre determinada transferência de imóveis em integralização de capital. Busca-se compreender como esse precedente impactará no tratamento desse tributo pelos tribunais, a partir das perguntas deixadas por ele. Assim sendo, o trabalho analisa, à luz da moderna teoria dos precedentes judiciais, e considerando as recentes alterações no Código de Processo Civil brasileiro: (i) a aplicação ou não da imunidade no caso de transferência de imóvel em que nem todo o valor do mesmo seja integralizado; (ii) a inconstitucionalidade da limitação da imunidade do ITBI sobre a integralização de capital quando está se der em favor de empresa que tenha atuação preponderante na negociação de imóveis; e (iii) as consequências jurisprudenciais da decisão. A metodologia utilizada é a revisão bibliográfica qualitativa. O resultado que se pretende obter é a clarificação dos impactos dessa decisão nas cortes inferiores e a sistematização do tratamento desse tributo.

Palavras-chave

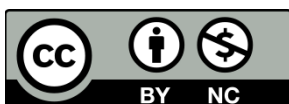
Integralização de capital. ITBI. Imunidade. Precedente. RE 796.376/SC.

1. Introdução

O sistema tributário nacional tem na Constituição o seu pilar central, na medida em que é ela a fonte de fundamento de todos os tributos brasileiros. É a Constituição, portanto, que traça seus contornos, define os direitos fundamentais dos contribuintes e delimita as competências dos entes tributantes.

Em decorrência desse papel central da Constituição, é atribuído ao Supremo Tribunal Federal (STF) o papel de árbitro final na maioria das controvérsias jurídico-tributárias, uma vez que estas normalmente são reconduzidas a questões constitucionais.

Contudo, na mesma medida em que ganha papel de relevância nas grandes demandas tributárias da nação, as decisões do tribunal ganham em escrutínio e análise por parte dos interessados em seus resultados. Nesse contexto, recente decisão do



tribunal sobre a imunidade específica do ITBI em integralização de capital merece atenção da comunidade jurídica.

No julgamento do RE 796.376/SC o Tribunal entendeu que deveria ser afastada a imunidade tributária sobre o valor excedente ao integralizado como capital, validando assim a cobrança municipal. Esse entendimento surpreendeu a doutrina, que se filiava, majoritariamente, a linha de pensamento exposta no acórdão do relator, vencido, e que determinava a aplicação da imunidade.

Ainda, o voto vencedor, ao analisar argumento do contribuinte sobre a aplicação ou não da imunidade, tratou também da exceção da mesma para empresas que negociem preponderantemente com imóveis, afastando-a no caso de integralização de capital.

Como foi julgado sob o regime de repercussão geral esse caso, as inovações deste caso devem gerar consequências jurisprudenciais para todos os municípios do país, especialmente se consideradas as alterações no regime de precedentes que foram promovidas pelo novo código de processo civil.

Pretende-se, a partir de metodologia bibliográfica qualitativa, analisar criticamente esta decisão, para entender não só o julgado, mas as suas repercussões no sistema constitucional tributário brasileiro e os impactos jurisprudenciais do julgamento do RE 796.376/SC.

O primeiro capítulo vai sedimentar as bases de direito material para a análise crítica do julgamento, analisando a evolução histórica do ITBI no direito brasileiro, seus contornos constitucionais e infraconstitucionais, bem como o desenrolar do caso até que fosse posto em julgamento pelo STF

O segundo iniciará a abordagem crítica do Acórdão, discutindo os argumentos apresentados para o afastamento da imunidade no caso concreto, e seu confronto com a evolução jurisprudencial e doutrinária da interpretação sobre imunidades

No terceiro será criticamente analisada a retirada das hipóteses de integralização de capital do âmbito da exceção à imunidade no que tange às empresas que tem como atividade preponderante a negociação com imóveis, conforme defendida pelo julgado.

O último capítulo analisará a repercussão desse julgamento. Nesse sentido, será comparada a hipótese dos autos, em que foi destinado valor sobrejacente à reserva

de capital, com hipóteses em que isso não ocorra, mas o Município alegue que a integralização ocorreu por valor considerado inferior ao valor devido.

Ainda, será analisada a aplicação do precedente nas cortes inferiores, com a análise de julgados que estejam ou não aplicando o precedente, bem como de seus argumentos para afastá-lo ou aplicá-lo.

Assim, será possível apreender as consequências jurisprudenciais da decisão para os contribuintes do ITBI. Ao final, serão apresentadas as conclusões do presente trabalho.

2. O ITBI no direito brasileiro e o julgamento do RE 796.376/SC

No âmbito constitucional, o ITBI é previsto no art. 156, II¹, da CF/88, como imposto de competência dos Municípios. Além deles, o Distrito Federal também poderá instituir esse tributo, em decorrência da competência que lhe atribui a parte final do art. 147, da CF/88².

Em seguida, o parágrafo segundo³ do mencionado art. 156 traz as hipóteses de imunidade⁴ do ITBI. Sobre esse ponto é que se dará a discussão central do RE 796.376/SC. Assim, é importante delongar no assunto e compreender com exatidão o que são as imunidades constitucionais em geral, bem como as específicas do ITBI.

A imunidade tributária é regra de exclusão da competência tributária dos entes federados⁵, atuando, assim, como limite constitucional ao poder de tributar⁶ e “direito

¹ 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; (...)

² Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

³ § 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;

⁴ Apesar de o inciso falar em não incidência, trata-se de imunidade. Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10ª Ed. São Paulo, Atlas, 2018, p. 305-307.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

⁶ MACHADO SEGUNDO, 2018; CARAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2019.

subjetivo do contribuinte contra a edição de normas tributárias sobre fatos, situações e pessoas protegidas pelo texto constitucional”.⁷

Não se confunde, portanto, com a isenção, norma legal, mais específica que a norma instituidora do tributo, em que se excepciona situações nas quais o tributo não será devido⁸. Há competência e há norma de tributação, mas a norma de isenção retira da hipótese de incidência aqueles fatos específicos. Se não houvesse a isenção, haveria a incidência⁹.

Como consequência lógica, ambos os fenômenos não se confundem com o da não incidência, no qual o fato praticado não se subsume à hipótese de incidência da norma tributária. Ainda que possa ser juridicamente qualificada, prevista em norma jurídica, a não incidência prescinde de previsão normativa, uma vez que a sua ausência não implicaria na tributação. Em verdade, a conduta praticada não configura fato gerador de tributo¹⁰.

No que tange às imunidades específicas do ITBI, é importante notar que o legislador constituinte registrou vários negócios jurídicos de direito privado que, realizados, seriam imunes do tributo. Com isso, objetivou prestigiar a livre iniciativa e facilitar a produção de riqueza no mercado por meio da liberdade econômica¹¹. São elas a realização de capital, a fusão, a incorporação, a cisão, e a extinção da pessoa jurídica¹².

Não obstante, o mesmo parágrafo faz ressalva, em sua parte final, para o caso em que a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente for a negociação com imóveis. Essa ressalva era entendida pela doutrina¹³ como sendo aplicável a todos os

⁷ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. No mesmo sentido: MOREIRA, André Mendes. A imunidade recíproca dos entes federados: sentido e alcance à luz da jurisprudência do STF. *In*: O direito tributário entre a forma e o conteúdo. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). São Paulo: Noeses.

⁸ MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 39ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

¹⁰ MACHADO, 2018; MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018.

¹¹ GOMES, Francisco José. A Desconsideração de Negócios Jurídicos Dissimulados Ante as Imunidades Tributárias Específicas do ITBI. Dissertação. Direito Tributário – Centro Universitário 7 de Setembro, Fortaleza: 2019.

¹² CASTRO, Gabriel Carneiro de. Da incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis nas transferências de bens que excedam o valor das cotas ou ações em realização de capital. 53 f. 2019. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2019.

¹³ MACHADO SEGUNDO, 2018; BARRETO, Aires Fernandino; ITBI – Transmissão de Bens Imóveis da Empresa “A” para as Empresas “B” e “C”- Conceito de “Atividade Preponderante”- A Imunidade Específica Prevista no artigo 156, parágrafo 2º, I, da CF – Observância dos Requisitos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 166, São Paulo: Dialética, 2009.

casos acima listados, mas esse entendimento não foi replicado pelo STF no julgamento do RE 796.376/SC, fato que será analisado no capítulo quarto desta monografia.

No plano infraconstitucional, o CTN, editado em 1966 regula o antigo imposto estadual sobre transmissão de bens imóveis. Previsto de alguma forma no ordenamento brasileiro desde 1809¹⁴, o referido imposto foi desmembrado pela Constituição de 1988 nos atuais ITCMD e ITBI¹⁵. Assim, suas normas devem ser observadas levando em consideração sua compatibilidade com a Constituição, nos termos do art. 34, §§ 3, 4º, e 5º¹⁶, do ADCT¹⁷.

Nesse contexto, ganham especial relevância os arts. 37¹⁸ e 38¹⁹, do CTN, que tratam, respectivamente: dos critérios para considerar que determinada pessoa jurídica tem como atividade preponderante a negociação com imóveis, isto é, os requisitos para a concessão da imunidade; e do critério de aferimento da base de cálculo do ITBI, qual seja, o valor venal do imóvel.

Ocorre que, uma vez que a base de cálculo é parte do critério quantitativo da regra-matriz de incidência, cabe estudar esta antes de prosseguir. Com efeito, a regra matriz de incidência tributária é poderosa ferramenta de análise do fenômeno jurídico-tributário, mas não se atém somente a ele. Sua estrutura lógica-didática permite

¹⁴ MELO, Omar Augusto Leite; MANGIERI, Francisco Ramos. ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis. 2ª Ed. São Paulo: EdiPro, 2019.

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional. 7ª Ed. São Paulo, Atlas, 2018.

¹⁶ (...) § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto. § 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

¹⁷ TRAPLE, Guilherme. A Imunidade Absoluta à Cobrança do ITBI em Transmissão de Bens ou Direitos Incorporados ao Patrimônio de Pessoa Jurídica em Realização de Capital. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 203, São Paulo: Dialética, 2012.

¹⁸ 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 subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo. § 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição. § 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data. § 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

¹⁹ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

compreender os componentes da norma tributária²⁰, mas é plenamente expansível para outros ramos do direito, com os devidos ajustes.

A regra-matriz de incidência é composta²¹ por um antecedente normativo, em que é descrita a hipótese de incidência da norma, e de um conseqüente normativo, em que é prescrita a consequência da norma.

Por sua vez, cada um desses polos pode ser decomposto em critérios, elementos identificativos. O antecedente é composto pelos critérios material, temporal e espacial. O conseqüente, por sua vez, engloba os critérios pessoal e quantitativo.

No que concerne o ITBI, a hipótese de incidência terá como critério material transmitir, por ato *inter vivos*, oneroso, bens imóveis, os direitos reais sobre eles, exceto os de garantia e servidão, bem como cessão de direitos a sua aquisição²². O critério espacial será composto por qualquer ponto do território do ente tributante, seja ele o Município ou o Distrito Federal²³, e o critério temporal é configurado no momento da transferência do imóvel, isto é, quando do seu registro público²⁴.

Ainda, o conseqüente normativo do ITBI é integrado pelo critério pessoal, composto pelo Município em que se localiza o bem como sujeito ativo, e, na posição de sujeito passivo, normalmente, contribuinte e responsável, aqueles pólos da transação, conforme dispuser a lei que institui o imposto²⁵, nos termos do art. 42, do CTN²⁶. Por fim, o critério quantitativo é composto pela base de cálculo do imposto, o valor venal do imóvel²⁷, que não se confunde com o valor venal do IPTU²⁸, e deve ser presumido condizente com o mercado²⁹, conforme decidiu o STJ, em sede de repercussão geral, no julgamento do Tema 1.113 (REsp 1.937.821/SP); e pela alíquota prevista na lei municipal,

²⁰ Como todo artefato simplificador da realidade, no entanto, a regra matriz de incidência encontra limites a sua utilização teórica, que devem ser levados em conta pelo jurista.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 12.

²² MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018; MELO, José Soares de; PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

²³ BARRETO, 2009.

²⁴ BARRETO, 2009.

²⁵ MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018; MELO; PAULSEN, 2018; BARRETO, 2009.

²⁶ Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

²⁷ MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018; MELO; PAULSEN, 2018; BARRETO, 2009.

²⁸ Nesse sentido, Cf. CARRAZZA, Eliabeth Nazar; DANIEL NETO, Carlos Augusto. As bases de cálculo do IPTU e do ITBI: Aproximações e distanciamentos. In: Revista Nomos, v. 41, n. 1 (2021): jan/jun 2021.

²⁹ MELO, Omar Augusto Leite. Base de cálculo do ITBI sobre as Transmissões Decorrentes de Integralização de Capital Social. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 226, São Paulo: Dialética, 2014.

que não poderá ser progressiva, conforme decidiu o STF no RE 259.339-7 do imposto, entendimento posteriormente sumulado (enunciado de súmula nº 656 do STF)³⁰.

Por fim, o último ponto a ser explorado antes de se iniciar a abordagem crítica do acórdão, é conhecer os fatos do caso, que moldam e delimitam o precedente e sua posterior replicação.

Trata-se de julgamento no plenário virtual³¹ em que se decidiu controvérsia alusiva ao alcance da imunidade do ITBI nos casos de imóveis integralizados ao capital social da empresa, cujo valor ultrapassasse o da cota integralizada (Tema 796/STF).

O caso concreto por trás dessa repercussão geral girava em torno de sociedade limitada, sediada no Município de São João Batista, interior de Santa Catarina, constituída por seis pessoas físicas, todas subscritoras de 4.000 (quatro mil cotas) de um real cada, totalizando capital social de 24.000 (vinte e quatro mil) reais, inteiramente integralizando mediante a transferência de imóveis dos sócios para a sociedade.

Ocorre que houve autuação por parte do Município de São João Batista, em que este impugnava o valor apresentado pelos sócios, defendendo que o valor real dos imóveis integralizados seria de mais de 800.000 (oitocentos mil) reais. O valor sobrejacente ao valor das quotas seria então tributável a título de ITBI.

A particularidade é que o reconhecimento da diferença de valor se deu primordialmente pelos sócios, que previram, no contrato social, que essa diferença seria lançada na contabilidade da sociedade como reserva de capital.

Impetrado mandado de segurança pelo contribuinte, em sede de sentença, foi concedida a segurança, uma vez que se entendeu que o valor do imóvel transferido para a sociedade não poderia ser fragmentado. Havendo a transferência de um imóvel para a integralização de capital, toda ela seria imune. A imunidade não poderia ser aplicada parcialmente, apenas à transferência como um todo.

Em segundo grau, referida sentença foi reformada, entendendo o tribunal que a segmentação da transferência em parcelas, para que apenas uma delas fosse considerada imune, seria plenamente possível. Defendeu-se que a teleologia da norma garantiria a livre iniciativa, por meio da criação de sociedades empresárias para atuar no mercado, de forma que apenas a parcela estritamente necessária para a criação e

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018; MELO; PAULSEN, 2018. BARRETO, 2009.

³¹ Sobre os problemas e vicissitudes dessa modalidade de julgamento, Cf. ADAMY, Pedro. Plenário Virtual em Matéria Tributária – Déficit Deliberativo e Violações Constitucionais. In: Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 512-533. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

funcionamento da empresa seria imune. Contra essa decisão foi interposto o Recurso Extraordinário do contribuinte, que foi admitido e teve repercussão geral conhecida.

3. Imunidade parcial? A integralização de capital com imóveis e o ITBI

O Acórdão do RE 796.376/SC, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, em voto divergente que acabou vencedor, apresenta dois argumentos para negar a imunidade da transferência de imóvel na realização de integralização de capital de sociedade. O primeiro argumento, a ser analisado neste capítulo, é que haveria limitação da imunidade àquela parcela do valor do imóvel correspondente ao capital social incorporado.

Trata-se de construção de uma imunidade “parcial”, em que apenas a parcela correspondente ao capital social incorporado seria imune, enquanto eventual parcela sobressalente seria plenamente tributável pelo Município, á título de ITBI. Tal era o caso em análise, conforme visto acima, uma vez que parcela do valor dos imóveis era destinada à integralização do capital social, e outra parcela se destinava à reserva de capital.

Na construção do precedente, a sua *ratio*, no que tange a esse primeiro ponto, parece se fundamentar na finalidade da norma imunizante³². Entendeu-se que a finalidade da norma, numa interpretação literal, era meramente garantir a integralização de capital, e nada além. Dessa forma, qualquer valor que ultrapassasse essa quantia-teto escaparia da imunidade e seria tributável.

Dando suporte ao argumento, estaria a literalidade do art. 36, I, do CTN³³, que seria, nessa concepção, compatível com o texto constitucional, e proibiria interpretação extensiva da Imunidade. A expressão “em pagamento de capital [social]” restringiria a imunidade apenas a parcela efetivamente dada em contrapartida ao mesmo, restando o excedente tributável³⁴.

³² A *ratio decidendi* do precedente, a tese jurídica prevalecente, não se confunde com sua fundamentação, a argumentação jurídica que permite compreendê-la. Não obstante, como se viu no primeiro capítulo, tanto a *ratio* como a fundamentação integram o precedente. Nesse sentido, Cf. PEIXOTO, Ravi. Superação do precedente e segurança jurídica. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 190 e ss.; DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 2. 15ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

³³ 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; (...)

³⁴ AIRES, Bruno Marques Rodrigues. Da incidência de ITBI sobre valor excedente de imóvel em integralização de capital. Independently Published, 2020.

O surpreendente entendimento vai de encontro à jurisprudência do STF no que tange à interpretação de imunidades. Com efeito, o raciocínio prevalecente no STF até então era justamente o oposto, de aplicar interpretação extensiva às normas de imunidade, de forma a preservar sua finalidade e prestigiar as garantias fundamentais que tais normas resguardam³⁵.

Essa evolução jurisprudencial, em que se expande o âmbito de compreensão da norma constitucional de imunidade em prol da preservação da garantia ou direito constitucional fundamental a ela subjacente, pode ser ilustrada analisando o exemplo da imunidade dos livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, 'd', da CF/88)³⁶.

Em uma primeira oportunidade, o STF pode analisar a extensão da imunidade quando da tentativa de tributação de periódicos especializados, sob a justificativa de que apenas os de caráter geral seriam acobertados pela imunidade³⁷. Num segundo momento, a tentativa foi de tributar a matéria propagandística veiculada por jornais e periódicos³⁸.

Em ambas as ocasiões o STF fez prevalecer a ampla aplicação da imunidade. Primeiro, afirmou que não importa, para fins de imunidade o conteúdo da informação difundida, seja especializado ou geral³⁹. Posteriormente, expandiu a imunidade para abarcar a propaganda veiculada com a finalidade de baratear o produto⁴⁰.

O posicionamento foi sedimentado quando da análise da extensão da imunidade para o livro eletrônico. A discussão girava em torno da abrangência da imunidade diante da realidade fática em que os livros não são mais veiculados, necessariamente, em papel, mas encontram outros suportes físicos para sua circulação, como os leitores eletrônicos⁴¹. Em sede de repercussão geral foi aprovada a

³⁵ Esse entendimento é encampado também pela doutrina. Cf. MARTINS SILVA, Ives Gandra. Imunidades Tributárias: Teleologia. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 166, São Paulo: Dialética, 2009; MELO; MANGIERI, 2019.

³⁶ Ainda outros exemplos poderiam ser elencados, como a imunidade sobre rendas relacionadas com as finalidades essenciais das entidades, prevista no §4º, do art. 150, da CF. Nesse sentido, ver: MARTINS SILVA, Ives Gandra. Imunidades Tributárias. In: MARTINS SILVA, Ives Gandra (Coord.) Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998; MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária. In: MARTINS SILVA, Ives Gandra (Coord.) Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998.

³⁷ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. São Paulo: Dialética, 1999, p. 14.

³⁸ BARRETO; BARRETO, 1999, p. 14-15.

³⁹ BARRETO; BARRETO, 1999, p. 14.

⁴⁰ BARRETO; BARRETO, 1999, p. 14-15.

⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018.

tese de que a imunidade se aplica não apenas ao livro eletrônico, mas também aos suportes físicos exclusivamente utilizados para sua leitura⁴².

O voto vencido do então Ministro Marco Aurélio reconhecia essa evolução jurisprudencial, e se moldava nela para defender que a incorporação de capital mediante transferência de imóvel para a sociedade seria sempre imune⁴³, ainda que o valor total do imóvel fosse superior ao montante de capital social a ser integralizado.

O voto vencedor, por outro lado, não reconhece referida jurisprudência, seja para apontar sua superação posterior (*overruling*), ou para dialogar com ela e fundamentar exceção no caso (*distinguishing*). Ainda que esse entendimento reiterado do tribunal sobre interpretação de imunidades não configure precedente vinculante, nos termos do art. 927, do CPC, pode ser lido como precedente persuasivo, e, portanto deveria ser enfrentado, em respeito ao dever de integridade e coerência da jurisprudência, previsto no art. 926, do CPC⁴⁴.

A prevalência do argumento sistemático-teleológico acima trabalhado, sobre o argumento literal empregado na decisão, decorre diretamente dos critérios de prevalência entre os argumentos interpretativos⁴⁵.

Com efeito, diferentes tipos de argumentos podem ser empregados na justificação da atribuição de determinado significado para um dispositivo normativo. Em respeito ao Estado de Direito, devem ser preferidos os argumentos mais próximos ao ordenamento jurídico, e no conflito entre eles deve prevalecer o que mais significado dá às normas constitucionais subjacentes à norma interpretada.

⁴² RE 330817/RJ.

⁴³ Para o Ministro, a teleologia da imunidade seria, como acima tratado, privilegiar a livre iniciativa e a criação de riqueza. Assim, ainda que excedido o valor de realização do capital, a operação seria imune, por força de sua interpretação teleológica. A exceção seria no caso em que a operação de transferência do imóvel do sócio para a pessoa jurídica realizada necessitasse de contrapartida da empresa, como numa compra e venda ou dação em pagamento, hipóteses às quais não seria possível estender a imunidade, ainda que considerando a interpretação teleológica. A hipótese dos autos do RE 796.376/SC, em que parte do valor serviria para a efetiva integralização do capital social, e outra parte seria incorporada ao patrimônio da empresa com ágio, para a constituição de reserva de capital, não demandaria qualquer contrapartida, de forma que seria abarcada pela imunidade.

⁴⁴ BURIL DE MACÊDO, Lucas. Precedentes Judiciais e o direito processual civil. 3ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2019; MITIDIERO, Daniel. Precedentes: Da persuasão à vinculação. 3ª Ed. São Paulo: RT, 2018; SCHAUER, Frederick. Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2012.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, 2001, p. 157-180.

Assim sendo, tal como no caso do livro eletrônico, o significado escolhido para a norma que mais privilegia os princípios constitucionais axiologicamente sobrejacentes à norma de imunidade é o empregado pelo voto vencido.

Isso porque o argumento de que a realização de capital deve ser sempre imune privilegia em maior medida os princípios constitucionais da livre iniciativa e da liberdade econômica do que a interpretação restritiva da norma, com base no art. 36 do CTN. Ora, ao invés de interpretar o CTN à luz da CF/88, essa segunda posição faz o inverso, restringindo a norma constitucional em razão de preceito infraconstitucional que lhe é anterior.

Assim sendo, deve ser rejeitada a aberrante “imunidade parcial” instituída pela decisão. Com efeito, a imunidade deve ser aplicada sempre que na operação houver realização de capital, não importando o valor atribuído aos imóveis e ao capital integralizado. A norma imunizante da constituição é mais ampla do que a anteriormente prevista no art. 36, do CTN⁴⁶, de forma que a conclusão deve ser pela não recepção desse dispositivo, nos termos do art. 34, §§ 3, 4º, e 5º do ADCT.

Com efeito, a admissão da imunidade parcial seria incorrer no mesmo absurdo de conceder meia isenção a pessoa cega de um olho, quando a regra legal prevê isenção ao portador de doença, dentre as quais está incluída a cegueira⁴⁷. Assim como não há meia cegueira, não há meia isenção ou meia imunidade.

4. A interpretação da ressalva do art. 156, § 2º, i, e as empresas que preponderantemente negociam com imóveis

O segundo argumento apresentado no acórdão do RE 796.376/SC para fundamentar a decisão, e justificar a *ratio* adotada pelo precedente, tem como objetivo rebater a proposição de que a única exceção da imunidade de ITBI na incorporação de capital seria a atividade preponderante de negociação de imóveis.

O raciocínio construído pela decisão parte da premissa de que esta ressalva não se aplicaria aos casos de integralização do capital social por meio de imóveis, mas se aplicaria a todos os demais negócios jurídicos listados no art. 156, §2º, I, da CF/88.

De acordo com o entendimento que o acórdão busca superar, a imunidade específica do ITBI poderia ser dividida em duas hipóteses distintas, a imunidade na

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1º a 95, (V.1). 3ª Ed. São Paulo, Atlas, 2015, p. 377

⁴⁷ MACHADO, 2018, p. 117.

integralização de capital social com imóveis, e a imunidade decorrente de transmissão de bens decorrente de fusão, cisão, incorporação ou extinção de pessoa jurídica.

Ambas as hipóteses, prossegue o raciocínio, estariam condicionadas à verificação de que não se trata, no caso concreto, de empresa que tenha como atividade preponderante a negociação de bens imóveis⁴⁸.

Trata-se, portanto, de imunidade condicionada. O conceito de imunidade, conforme visto acima, comporta algumas classificações. A principal delas, para compreensão da imunidade específica do ITBI, à luz do precedente firmado pelo STF no RE 796.376/SC, é a separação entre imunidades condicionadas e imunidades incondicionadas.

As imunidades incondicionadas são “aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las.”⁴⁹ São normas de eficácia plena, auto-executáveis, e carecem de complementação pelo legislador infraconstitucional, pois carregam todos os elementos necessários para a produção de efeitos⁵⁰.

Podem ser listadas entre as imunidades incondicionadas a imunidade recíproca (art. 150, VI, ‘a’, da CF/88), a imunidade dos templos (art. 150, VI, ‘b’, da CF/88), e a imunidade dos livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, ‘d’, da CF/88). Em nenhum desses casos há restrição para a fruição da imunidade.

Por sua vez, as imunidades condicionadas carecem de norma infraconstitucional integrativa para que possam operar. Isso porque “a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais.”⁵¹ São normas de eficácia contida, portanto⁵².

O principal exemplo de imunidade condicionada é a imunidade dos entes previstos na alínea ‘c’, do inciso VI, do art. 150, da CF/88. Referidas entidades, determina a Constituição, devem ser sem fins lucrativos para que possam gozar da imunidade.

⁴⁸ A literalidade da parte final do dispositivo dispõe que haverá imunidade “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.”

⁴⁹ BARRETO; BARRETO, 1999, p. 21.

⁵⁰ CASTRO, 2019.

⁵¹ BARRETO; BARRETO, 1999, p. 21.

⁵² CASTRO, 2019.

Ainda, devem atender os requisitos legais, nos termos da parte final do dispositivo constitucional.

A norma infraconstitucional competente para a definição dos requisitos legais para o gozo da imunidade condicionada das entidades é a mesma norma competente para a fixação de condições para a eficácia plena da imunidade condicionada específica do ITBI, a Lei Complementar⁵³.

Com efeito, cabe à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da CF/88)⁵⁴. Assim sendo, uma vez que a imunidade é limitação ao poder de tributar como intuito de preservar direito ou garantia fundamental conforme visto acima, é este o diploma legal competente para a regulação das condições para fruição de imunidade.

No pertinente à imunidade específica do ITBI, a condicionante prevista na Constituição é que a adquirente não tenha como atividade preponderante a negociação - compra e venda, locação ou arrendamento mercantil - com bens imóveis.

A regulação dessa condicionante passa, portanto, pela definição de atividade preponderante⁵⁵, uma vez que os negócios jurídicos listados têm sua definição no direito privado, que deve ser respeitada pelo direito tributário, nos termos do art. 110, do CTN⁵⁶.

O art. 37, § 1º, do CTN, define que há atividade preponderante quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente resultar de transações mencionadas com bens imóveis, mais especificamente a venda, locação ou cessão de direito relativos à sua aquisição.

A verificação dessa preponderância está sujeita a um limite temporal, nos termos dos §§ 1º e 2º do mesmo artigo. Dessa forma, o marco temporal será o lapso entre dois anos anteriores e os dois anos posteriores à aquisição⁵⁷. No entanto, se a pessoa

⁵³ BARRETO; BARRETO, 1999, p. 29.

⁵⁴ CASTRO, 2019; BARRETO; BARRETO, 1999, p. 30.

⁵⁵ MELO; MANGIERI, 2019.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Código..., 2018; HARADA, Kiyoshi. ITBI: doutrina e prática. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2021; BARRETO, 2009

⁵⁷ A forma de contagem desse marco temporal gera debate na doutrina. Com efeito, a posição majoritária defende que o prazo corrido de quatro anos, tendo como marco médio a aquisição, seja o mais adequado para a hipótese. (Cf. BARRETO, 2009; MACEDO, José Alberto Oliveira: ITBI: Aspectos constitucionais e infraconstitucionais, 244 f. (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009). Não obstante, outra corrente defende que, separando os dois biênios, se em qualquer um deles houver não-preponderância, deve ser aplicada a imunidade, em interpretação

jurídica iniciar suas atividades após a aquisição ou menos de dois anos antes dela, o marco temporal para a verificação da preponderância será de três anos após a aquisição⁵⁸.

Isso posto, a decisão do STF no RE 796.376/SC se desgarra desse entendimento doutrinário, instituindo verdadeira mudança de paradigma no que tange à condicionalidade da imunidade específica do ITBI.

Com efeito, ao afastar a condição de não ter como atividade preponderante a negociação com bens imóveis, para a hipótese de integralização do capital social, a decisão segmenta a imunidade específica do ITBI em duas classes distintas, uma imunidade incondicionada e outra condicionada.

A primeira, que permaneceria conforme o entendimento consolidado, seria a imunidade condicionada na hipótese de transferência de imóvel decorrente de cisão, fusão, incorporação extinção de sociedade. Na ocorrência de alguma dessas hipóteses, teria de ser verificada a preponderância da atividade de negociação com imóveis, nos termos tratados acima. A segunda seria a imunidade incondicionada aplicável na hipótese de integralização de capital social com imóveis.

Segundo essa interpretação do dispositivo constitucional, quando a expressão “nesses casos” é utilizada, ela se referiria somente aos negócios jurídicos previstos na primeira hipótese, que seria de imunidade condicionada. Isso porque, ao separar a integralização de capital das demais hipóteses, por meio da partícula “nem”, haveria diferenciação de classes de imunidades, e não uma só imunidade, condicionada, com diversas hipóteses⁵⁹.

O que ocorreu no julgado, portanto, foi uma declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução do texto⁶⁰. Por meio dessa técnica interpretativa, o Tribunal Constitucional declara inconstitucional um dentre os possíveis sentidos do dispositivo normativo que está sendo interpretado.

extensiva da mesma, privilegiando os direitos fundamentais a ela subjacentes. (Cf. MELO; MANGIERI, 2019).

⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Manual..., 2018; RODRIGUES DE CASTRO, Eduardo M.L.; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em espécie. 6ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2019. Defendendo a inconstitucionalidade, pela via da não recepção, da previsão de marco temporal posterior a aquisição, não importando quando iniciadas as operações da empresa adquirente, cf. HARADA, 2021.

⁵⁹ TRAPLE, 2012.

⁶⁰ REBOUÇAS, Bruno Nogueira; REBOUÇAS, Pedro Nogueira. A extensão da imunidade do ITBI e a desobediência a precedente vinculante do STF. In: BOREGGIO, Angelo. Direito Tributário e Financeiro II: responsabilidade fiscal e compromisso social. Salvador: Editora Mente Aberta, 2021.

Com efeito, o reconhecimento da imunidade incondicionada do ITBI na integralização de capital importa na declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução do texto, do art. 37 do CTN, “para determinar que este não se aplica à hipótese do inciso I do artigo 36”⁶¹.

Trata-se, portanto, de decisão com amplas ramificações, na medida em que qualquer legislação municipal que replique o texto do CTN deve ser interpretada na mesma direção, com a inconstitucionalidade de determinado sentido possível no texto, em decorrência da imunidade incondicionada do ITBI na hipótese de integralização de capital.

5. Consequências jurisprudenciais do julgamento do RE 796.376/SC

Apesar das críticas acima enumeradas, certo é que, uma vez que foi estabelecido precedente vinculante, nos termos do art. 927, do CPC⁶², o mesmo deve ser observado e respeitado pelos tribunais do país.

Assim sendo, é preciso harmonizar os fundamentos da decisão, com os fatos do caso concreto que lhe dão contexto, e a tese jurídica que foi posta no ordenamento, para compreender a extensão do precedente e avaliar sua aplicação pelas instâncias ordinárias⁶³.

⁶¹ SANTIAGO, Igor Mauler. Decisão do STF sobre ITBI na integralização de capital tem alcance limitado. Revista Consultor Jurídico, 12 ago. 2020.

⁶² Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados. § 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo. § 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese. § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. § 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

⁶³ DIDIER JR., 2020; BURIL DE MACÊDO, 2019; PEIXOTO, 2019, p. 160.

O primeiro fundamento do acórdão, analisado no capítulo três, e selecionado pelo STF para delimitação da tese⁶⁴ de limitação da imunidade ao valor do capital social integralizado (imunidade parcial) é o da interpretação restritiva da norma imunizante.

Nesse ponto, os tribunais⁶⁵ têm sido diligentes na aplicação do precedente. Em decisão proferida em sede de Apelação⁶⁶, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo entendeu que, havendo valor excedente, destinado a formação de reserva de capital, este não estaria acobertado pela imunidade do ITBI, que estaria cingida ao valor efetivamente subscrito do capital social.

Percebe-se a adequada aplicação do precedente, independente da opinião que se tenha acerca de seu conteúdo. A decisão reconhece a força vinculante do precedente, identifica que a situação fática é similar e, portanto, aplica ao caso em julgamento a mesma solução jurídica, utilizando-se dos mesmos fundamentos.

Esse fundamento, contudo, abre espaço para outra consequência jurisprudencial da *ratio decidendi* adotada pelo precedente, considerando o contexto fático do caso paradigma. Trata-se da discussão decorrente da incidência ou não do ITBI sobre os valores excedentes ao capital social integralizado.

Isso porque, se for aceita a premissa de que determinado valor superior aas quotas integralizadas ao capital social não tenha sido utilizado em operação de

⁶⁴ O inteiro teor da tese aprovada é ““A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.”

⁶⁵ Uma vez que a metodologia deste trabalho não é empírica, não se efetuou análise estatística representativa dos Tribunais de Justiça do país. Foram selecionados apenas alguns julgados ilustrativos, em que foi objeto de debate a aplicação do precedente fixado pelo STF no RE 796.376. A utilização de tais julgados no presente trabalho não tem como objetivo, portanto, a delimitação do posicionamento das cortes nacionais sob uma ótica “jurimétrica”, tarefa que por si só renderia uma monografia, mas apenas a ilustração da forma como tem sido acolhido o precedente, a fim de demonstrar a consequência do mesmo e assim problematizar seus fundamentos, bem como a sua utilização como mero “*Topos*” retórico, sem o devido diálogo com o contexto fático em que foi definida a solução jurídica (*ratio decidendi*) do caso. Realizando esforço parecido, ver: ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico; GHILARDI, Beatriz. Os Tribunais de Justiça e o ITBI nas integralizações de imóveis ao capital social. Revista Consultor Jurídico, 28 set. 2021.

⁶⁶ Trata-se da Apelação Cível de nº 1001725-39.2021.8.26.0400, assim ementada: “APELAÇÃO Mandado de Segurança - ITBI - Subscrição do capital social por meio da integralização de bem imóvel ao patrimônio - Valor venal do imóvel superior ao valor nominal do capital social – Cobrança do imposto sobre a diferença do valor do bem que superar o capital subscrito Imunidade constitucional (art. 156, § 2º, I, da CF) que não alcança o valor do bem que exceder o valor integralizado - Matéria decidida em sede de recursos repetitivos pelo C. STF (RE 796376) - Tema 796 - Fato gerador. Registro do título translativo da propriedade. Descabida cobrança de multa e juros moratórios, incidindo, contudo, correção monetária - Sentença reformada - Recurso provido em parte.”

realização de capital, hipótese na qual há contrapartida para o sócio em quotas da sociedade, não pode ser considerado oneroso o negócio jurídico de transferência desse valor excedente, de forma que se afasta do critério material da RMIT desse imposto⁶⁷.

Com efeito, a onerosidade de um negócio jurídico implica a necessidade de contrapartida, de prestações opostas a ambas as partes, formando um sinalagma contratual⁶⁸. Ausente obrigação da sociedade no que se refere ao valor excedente ao capital integralizado está desqualificada a onerosidade do negócio, no que tange a essa parcela.

Uma vez que, no contexto fático em que foi fixada a *ratio decidendi*, e que integra o precedente, foi destinado valor sobrejacente à reserva de capital, é importante cogitar de hipóteses em que isso não ocorra, para compreender a extensão do raciocínio e a limitação da aplicação do precedente aos casos em que haja similitude na circunstância fática com a do paradigma⁶⁹.

Nesse contexto, pode-se questionar de caso em que o valor venal esteja em disputa, o que não ocorreu no caso-paradigma analisado pelo STF. Nesse caso, em que o Município alegue que o valor declarado é inferior ao valor venal, e deseje tributar o valor excedente, não será aplicável o precedente.

Com efeito, a fundamentação adotada pelo precedente considera que a existência de valor excedente violaria a finalidade da imunidade, de forma que a norma imunizante não deveria ser aplicada também na hipótese de disputa quanto ao valor do imóvel.

Não obstante, há ponto de divergência que separa as duas situações fáticas e determina o afastamento do precedente, para aplicação de solução diversa⁷⁰. Esse ponto é o Princípio Federativo.

⁶⁷ “Nos contratos a título oneroso, há vantagens de ordem patrimonial para ambos os contratantes, sendo a vantagem de um correspondente ao sacrifício patrimonial do outro. Percebe-se nessa espécie de contrato uma relação de equivalência entre ônus e proveito. É o que justamente ocorre com negócios jurídicos tais como a compra e venda, a prestação de serviço e a troca ou permuta.” (MACEDO, 2009. p. 136).

⁶⁸ GOMES, Orlando. Contratos. 27^a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. pp. 71-72.

⁶⁹ É justamente essa a função da análise dos fatos na formação de um precedente, permitir a compreensão da exata extensão do campo de incidência da *ratio* e a distinção de casos em que ela não será aplicável. LEAL, Saul Tourinho. A Técnica do Distinguish em Matéria Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 192, São Paulo: Dialética, 2011.

⁷⁰ Sobre a técnica de *distinguishing*, cf. LEAL, 2011; PEIXOTO, 2019; BURIL DE MACÊDO, 2019; SCHAUER, 2012, p. 57-59.

Em verdade, se o valor declarado para fins de integralização do capital social for condizente com o valor da declaração de bens do sócio, o que é usual, ele estará isento de pagamento de ganho de capital, nos termos do art. 23 da Lei 9.249/95⁷¹. Assim, caso fosse cobrado ITBI sobre o valor excedente, o Município estaria se locupletando de um benefício fiscal concedido pela União. Com efeito, houvesse a transferência pelo valor pretendido, o valor do capital integralizado de certo seria maior, não incidindo ITBI, mas apenas imposto de renda sobre o ganho de capital⁷².

Não obstante, esse entendimento não tem sido acolhido pelos tribunais. Como exemplo, pode-se elencar o Agravo Interno de nº 028884-50.2020.8.06.0000/50001⁷³, julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, em que, em face de divergência de valores, ainda que o valor alegado pelo contribuinte tenha sido inteiramente integralizado no capital social, a corte decidiu que deveria ser tributada a diferença entre este valor e o alegado pelo Município.

O fundamento utilizado na decisão foi justamente a aplicação do precedente, entendendo o tribunal cearense que a divergência de valores configuraria “excedente”, nos termos da tese fixada pelo STF, de forma que seria plenamente tributável pelo Município de Fortaleza. Tais valores, conclui, não estariam cobertos pela imunidade do ITBI.

No caso, não foi analisada a diferença entre valor excedente e valor em disputa. Tampouco o tribunal analisa o contexto fático em que foi fixada a tese, que integra o precedente e deveria ter sido enfrentado, para realização da distinção entre o paradigma e a situação concreta. Trata-se, portanto, de aplicação defeituosa da teoria dos

⁷¹ 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. § 1º 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, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. § 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

⁷² SANTIAGO, 2020.

⁷³ Assim ementado: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PROVIMENTO AO INCONFORMISMO. OBEDIÊNCIA AO TEMA Nº. 796 DO STF. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA QUE SÓ ALCANÇA ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. INOCORRÊNCIA. VALORES DOS IMÓVEIS QUE EXCEDEM O REFERIDO LIMITE. POSSIBILIDADE DE ITBI SOBRE O EXCEDENTE. PRECEDENTES. DISPARIDADE ENTRE VALOR DECLARADO PELA EMPRESA AGRAVANTE E VALOR REAL APONTADO PELA MUNICIPALIDADE. ASPECTO QUE NÃO FORA QUESTIONADO PELA RECORRENTE. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. DECISÃO MANTIDA”

precedentes, em prol da tributação indevida e em prejuízo da eficácia da norma de imunidade específica do ITBI.

O segundo fundamento do acórdão, analisado no capítulo quatro, e que não foi transportado quando da redação da tese delimitada pelo STF no Acórdão do RE 796.376, trata da segmentação das hipóteses de imunidade específica do ITBI em duas, uma incondicionada, para o caso de integralização de capital, e outra condicionada, para os demais negócios jurídicos previstos no art. 156, §2º, I, da CF/88.

A primeira discussão que se impõe quando da análise da repercussão jurisprudencial do precedente, no que tange a esse fundamento, é sua qualificação. O debate centra-se na vinculação ou não deste argumento, considerando que a tese proposta não inclui este ponto, restringindo-se a afastar a aplicação da norma imunizante aos valores excedentes na integralização de capital.

O que se defende é que este fundamento seria, na verdade, um argumento que não integraria a fundamentação da decisão, e portanto o precedente. A questão da imunidade incondicionada seria, nesse contexto, mero *obiter dictum*, expressão de opinião pessoal do julgador, mas que não é incorporada ao precedente⁷⁴. Poderia servir, no máximo, como precedente persuasivo, mas não vincularia para as demais instâncias do Judiciário⁷⁵.

Nesse sentido, decidiu o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Apelação Cível de n 106381-41.2021.8.26.0053⁷⁶. Nessa oportunidade o tribunal expressa entendimento segundo o qual o fundamento da imunidade incondicionada não seria vinculante, por se tratar de mero *obiter dictum*, por não ter integrado a tese fixada. Assim, reforça o entendimento anterior, negando a imunidade por não atender, a empresa adquirente dos imóveis, a condição de não ter como atividade preponderante a negociação com imóveis.

⁷⁴ Trata-se de algo “dito de passagem, por acaso. Algo extra, que não é estritamente necessário para atingir, justificar ou explicar o resultado do caso.” (SCHAUER, 2012, p. 56. – tradução livre.)

⁷⁵ BURIL DE MACÊDO, 2019, p. 276-277; PEIXOTO, 2019, p. 207-208.

⁷⁶ A decisão foi assim ementada: “APELAÇÃO CÍVEL/REMESSA NECESSÁRIA - Mandado de segurança. 1) Preliminar de inadequação da via eleita afastada. 2) ITBI - Transmissão de imóveis para integralização ao capital social - Imunidade tributária - Não cabimento - Adquirente que possui atividade preponderantemente imobiliária – Aplicabilidade do art. 156, § 2º, I, da CF - Pretendida aplicação de *obiter dictum* mencionado no julgamento do RE nº 796.376, em sede de repercussão geral (Tema 796) - Impossibilidade - Efeito vinculante que não se estende às considerações tecidas a título de *obiter dictum* - Precedente do C. STF - Segurança denegada – Sentença reformada - Recursos providos.”

Contraposto a este entendimento, argumenta-se que o fundamento não seria *obiter dictum*, mas parte integrante do precedente, enquanto pronunciamento vinculante feito pelo STF em regime de repercussão geral⁷⁷.

Ilustrando essa posição nos tribunais, há o Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará no Agravo de Instrumento de nº 0634205-32.2021.8.06.0000⁷⁸. Em referido julgado o tribunal defendeu a vinculatividade do fundamento, como manifestação da aplicação do precedente, para declarar imune integralização de capital em imóveis, mesmo sendo a adquirente enquadrada no conceito de empresa que tem a negociação com imóveis sua atividade preponderante.

A discussão se estrutura em torno da necessidade do segundo fundamento para a sustentação da decisão. Com efeito, o argumento acerca da incondicionalidade da imunidade não parece ser relevante para a solução do caso⁷⁹, apenas atacando argumento lateral do recurso do contribuinte.

Assim, apesar de ser possível que um precedente apresente mais de uma razão de decidir⁸⁰, fundamentando a solução jurídica apresentada, no caso concreto a questão não foi objeto de devida análise pelas partes, tampouco consta da tese adotada pelo STF. Sua elevação a *ratio decidendi*, nesse sentido, seria ilegítima, por deficiência em atender ao dever de diálogo entre as partes⁸¹.

6. Conclusão

A partir da discussão proposta, é possível apontar algumas conclusões acerca das consequências jurisprudenciais do julgamento do RE 796.376/SC.

O ITBI é imposto de competência municipal, como previsão de imunidade específica na hipótese de celebração de determinados negócios jurídicos envolvendo

⁷⁷ REBOUÇAS; REBOUÇAS, 2021.

⁷⁸ Decisão assim ementada: “AGRAVO DE INSTRUMENTO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI. NÃOINCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM OPERAÇÃO DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL, ATÉ O LIMITE DA QUOTA A SER INTEGRALIZADA. HIPÓTESE DE IMUNIDADE QUE PRESCINDE DA AFERIÇÃO DE HAVEROU NÃO A EXPLORAÇÃO PREPONDERANTE DE ATIVIDADE DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS, DE LOCAÇÃO DE IMÓVEIS OU DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. ENTENDIMENTO FIRMADO NO BOJO DO RE 796.376/SC (TEMA 796 DO STF). RECURSO CONHECIDO PARCIALMENTE PROVIDO.”

⁷⁹ Sobre argumentos laterais e *obiter dictum*, Cf. PEIXOTO, 2019, p. 207.

⁸⁰ BURIL DE MACÊDO, 2019, p. 267-269.

⁸¹ BURIL DE MACÊDO, 2019, p. 275. Em sentido diverso, entendendo que está definição de *obiter dicta* está apta a encapsular apenas questões de mérito, mas não *rationes decidendi* de ordem processual, cf. PEIXOTO, 2019, p.207.

imóveis, imunidade esta que busca o fomento da atividade econômico no país por meio da exoneração da carga tributária nestas operações.

Nesse contexto, o STF julgou determinado caso em que, contrariando a doutrina majoritária, impôs condição para a concessão da imunidade do ITBI, qual seja, que o valor do imóvel seja inteiramente integralizado em contrapartida de capital social. De outra forma, a imunidade seria limitada à parcela imunizada.

Tal fundamento, apesar de não ser adequado, declinando interpretação restritiva de imunidade constitucional, em contraponto a consolidada jurisprudência do STF, foi revestido de vinculatividade, por ter sido definido em regime de repercussão geral, espécie de precedente vinculante. Por esta razão, apesar de ser criticável, o julgado deve ser observado pelas cortes inferiores, conforme a eoria dos precedentes adotada pelo CPC/2015.

Ainda, no mesmo julgamento, o STF entendeu, em argumentação subsidiária, que a imunidade na integralização de bens imóveis seria incondicionada, ou seja, seria irrelevante a atividade da sociedade que recebe o aporte de capital, contanto que o imóvel seja integralizado.

Esse segundo fundamento, no entanto, não foi objeto de análise no decorrer do processo, ou seja, foi proferido com claro vício de legitimidade, por desrespeito ao contraditório. Assim sendo, não pode ser revestido de vinculatividade, se tornando precedente meramente argumentativo, com poder de convencimento, mas sem obrigação de obediência.

O tema tem gerado debate nos tribunais, de forma que deve ser decidido novamente pelo STF, em repercussão geral específica, e com a devida atenção ao contraditório, para que seja definida a questão.

Nesse sentido, as consequências jurisprudenciais do julgamento do RE 796.736/SC são não a pacificação da questão jurídica posta diante do STF, mas a reverberação de mais litígios, em busca da delimitação exata da questão, que não foi devidamente enfrentada e exaurida pela Corte Constitucional.

Referências

ADAMY, Pedro. Plenário Virtual em Matéria Tributária – Déficit Deliberativo e Violações Constitucionais. In: Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 512-533. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

AIRES, Bruno Marques Rodrigues. Da incidência de ITBI sobre valor excedente de imóvel em integralização de capital. Independently Published, 2020.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores. 2018. 240 p.

ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. In: Revista Direito Tributário Atual, nº 32. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 159-197.

ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. In Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, 2001, p. 157-180.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 14. Ed. Atualizada por MACHADO DERZI, Misabel Abreu, Rio de Janeiro, Forense, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino. ITBI – Transmissão de Bens Imóveis da Empresa “A” para as Empresas “B” e “C” - Conceito de “Atividade Preponderante” - A Imunidade Específica Prevista no artigo 156, parágrafo 2º, I, da CF – Observância dos Requisitos dos parágrafo 1º e 2º do artigo 37 do CTN. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 166, São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. São Paulo: Dialética, 1999.

BURIL DE MACÊDO, Lucas. Precedentes Judiciais e o direito processual civil. 3ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

CABRAL, Antônio do Passo. Segurança jurídica e regras de transição nos processos judicial e administrativo: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Juspodivm, 2020.

CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2019.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar; DANIEL NETO, Carlos Augusto. As bases de cálculo do IPTU e do ITBI: Aproximações e distanciamentos. In: Revista Nomos, v. 41, n. 1 (2021): jan/jun. 2021

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª Ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, Gabriel Carneiro de. Da incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis nas transferências de bens que excedam o valor das cotas ou ações em realização de capital. 53 f. 2019. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2019.

DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 14. Ed. Atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado, Rio de Janeiro, Forense, 2018.

DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 2. 15ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

GOMES, Francisco José. A Desconsideração de Negócios Jurídicos Dissimulados Ante as Imunidades Tributárias Específicas do ITBI. Dissertação. Direito Tributário – Centro Universitário 7 de Setembro, Fortaleza: 2019.

GOMES, Orlando. Contratos. 27ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019

HARADA, Kiyoshi. ITBI: doutrina e prática. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2021.

LAURINDO, Deise Saccaro. Imunidade Tributária do ITBI e os Reflexos do Tema 796 de Repercussão Geral. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 147-166. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021.

LEAL, Saul Tourinho. A Técnica do Distinguish em Matéria Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 192, São Paulo: Dialética, 2011.

MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the Rule of Law, Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 143-161.

MACEDO, José Alberto Oliveira: ITBI: Aspectos constitucionais e infraconstitucionais, 244 f. (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 39ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Direitos fundamentais do contribuinte e efetividade da jurisdição. 1ª Ed. São Paulo, Atlas, 2009. 250 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao estudo do direito. 2ª Ed. São Paulo, Atlas, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10ª Ed. São Paulo, Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional. 7ª Ed. São Paulo, Atlas, 2018.

MARINELLI, Marco. Os precedentes judiciais entre “obrigatoriedade” e “poder persuasivo”: notas comparativas e reflexões sobre o novo CPC brasileiro e sua “súmula vinculante”. Civil Procedure Review, [S. l.], v. 12, n. 3, p. 129–148, 2021. Disponível em: <https://www.civilprocedurereview.com/revista/article/view/244>. Acesso em: 17 fev. 2022.

MARTINS SILVA, Ives Gandra. Imunidades Tributárias: Teleologia. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 166, São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS SILVA, Ives Gandra (Coord.) Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais/ Centro de Extensão Universitária, 1998.

MELO, José Soares de; PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MELO, Omar Augusto Leite. Base de cálculo do ITBI sobre as Transmissões Decorrentes de Integralização de Capital Social. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 226, São Paulo: Dialética, 2014.

MELO, Omar Augusto Leite; MANGIERI, Francisco Ramos. ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis. 2ª Ed. São Paulo: EdiPro, 2019.

MITIDIERO, Daniel. Precedentes: Da persuasão à vinculação. 3ª Ed. São Paulo: RT, 2018.

MITIDIERO, Daniel. Cortes Superiores e Cortes Supremas: Do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 3ª Ed. São Paulo: RT, 2017.

MOREIRA, André Mendes. A imunidade recíproca dos entes federados: sentido e alcance à luz da jurisprudência do STF. In: O direito tributário entre a forma e o conteúdo. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). São Paulo: Noeses

PECZENIK, Aleksander. On Law and Reason, Springer, 2008.

PEIXOTO, Ravi. Superação do precedente e segurança jurídica. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

REBOUÇAS, Bruno Nogueira; REBOUÇAS, Pedro Nogueira. A extensão da imunidade do ITBI e a desobediência a precedente vinculante do STF. In: BOREGGIO, Angelo. Direito Tributário e Financeiro II: responsabilidade fiscal e compromisso social. Salvador: Editora Mente Aberta, 2021.

RODRIGUES DE CASTRO, Eduardo M.L.; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em espécie. 6ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

SANTIAGO, Igor Mauler. Decisão do STF sobre ITBI na integralização de capital tem alcance limitado. Revista Consultor Jurídico, 12 ago. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-12/consultor-tributario-decisao-itbi-integralizacao-capital-alcance-limitado>. Acesso em 20 mar. 2022.

SCHAUER, Frederick. Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2018.

TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial vol. 1: Teoria Geral e Direito Societário. 8ª Ed. São Paulo, Atlas, 2017.

TRAPLE, Guilherme. A Imunidade Absoluta à Cobrança do ITBI em Transmissão de Bens ou Direitos Incorporados ao Patrimônio de Pessoa Jurídica em Realização de Capital. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 203, São Paulo: Dialética, 2012.

ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico; GHILARDI, Beatriz. Os Tribunais de Justiça e o ITBI nas integralizações de imóveis ao capital social. Revista Consultor Jurídico, 28 set. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-28/opiniaotjs-itbi-integralizacoes-imoveis-capital-social>. Acesso em 13 abr. 2022.

Capital payment and ITBI immunity: the repercussions of the judgment of RE 796.376/SC by the Brazilian Federal Supreme Court

Abstract

This paper aims to analyse the impact of RE 796.376/SC decision on Brazilian tax law. This decision was taken under the “general repercussion systematic” and sets up a disregard of the ITBI’s specific tax immunity on the transfer of real property as share payment in the incorporation of a company. Its goal is to understand how this decision will shape the development of the ITBI tax, using the questions it leaves as a starting point. Therefore, this paper analyses, through the lenses of the modern theory of judicial precedents, and considering the new Brazilian Civil Procedure Code: (i) whether or not to grant immunity in the transfer of real property if the stock being subscribed does not reach its full value; (ii) whether or not the limitation of the immunity in the cases above, when the company being incorporated negotiates with real property as its core business, is constitutional under Brazilian law; (iii) this decision’s repercussion in Brazilian courts. The methodology is qualitative bibliographical revision. The result expected is to better understand the consequences on the courts of this decision and the systematization of the ITBI tax treatment.

Keywords

Capital payment. ITBI. Immunity. Precedent. RE 796.376/SC.

Como citar

MATIAS, J. L. N. M.; MATIAS FILHO, J. L. N. M. A integralização de capital e a imunidade do ITBI: as repercussões do julgamento do RE 796.376/SC pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Jurídica da FA7**, Fortaleza, v. 22, n. 1, p. 132-156, jan./abr. 2025.