

**FACULDADE EVANGÉLICA DE RUBIATABA
CURSO DE DIREITO
ALOISIO ERNANE FREITAS FILHO**

**ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INTERFERÊNCIA DOS
MUNICÍPIOS NA COBRANÇA DE ITBI SOBRE O VALOR QUE EXCEDER A
REALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO**

**RUBIATABA/GO
2023**

ALOISIO ERNANE FREITAS FILHO

**ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INTERFERÊNCIA DOS
MUNICÍPIOS NA COBRANÇA DE ITBI SOBRE O VALOR QUE EXCEDER A
REALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO**

Monografia apresentada como requisito parcial
à conclusão do curso de Direito da Faculdade
Evangélica de Rubiataba, sob orientação do
professor Mestre Pedro Henrique Dutra.

**RUBIATABA/GO
2023**

ALOISIO ERNANE FREITAS FILHO

**ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INTERFERÊNCIA DOS
MUNICÍPIOS NA COBRANÇA DE ITBI SOBRE O VALOR QUE EXCEDER A
REALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO**

Monografia apresentada como requisito parcial
à conclusão do curso de Direito da Faculdade
Evangélica de Rubiataba, sob orientação do
professor Mestre Pedro Henrique Dutra.

**MONOGRAFIA APROVADA PELA BANCA EXAMINADORA EM
23/06/2023**

Mestre Pedro Henrique Dutra
Orientador
Professor da Faculdade Evangélica de Rubiataba

Mestre Danilo Ferraz Nunes da Silva
Examinador
Professor da Faculdade Evangélica de Rubiataba

Especialista Marcus Vinícius Silva Coelho
Examinador
Professor da Faculdade Evangélica de Rubiataba

RESUMO

O objetivo desta monografia é discorrer sobre a repercussão do julgamento do Recurso Extraordinário (R.E) nº 796.376 de Santa Catarina/RS, e refletir sobre a atuação dos municípios após a fixação da tese, Tema 796, pela Suprema Corte (STF). Em resumo, trata-se o R.E. da aplicação da hipótese imunizante prevista no art. 156, §2º, I da CRFB/88, nos casos onde o valor do imóvel superar o limite do capital social a ser integralizado. A partir disso, o problema central da pesquisa é analisar se alguns municípios estão aplicando a tese de maneira equivocada, sobretudo se a base de cálculo utilizada pelos municípios na arrecadação do ITBI é coerente com a interpretação dada pelos tribunais, bem como se está de acordo com a Carta Constitucional no que tange o princípio do contraditório e ampla defesa. Para responder o problema é utilizado o método dedutivo com abordagem qualitativa. Para realização da pesquisa foi utilizada a pesquisa bibliográfica descritiva. Ao final, verifica-se que a interferência dos municípios se torna inconstitucional diante da aplicação do Tema 796 do STF, por não observar a interpretação dada pelos tribunais, de modo que é cobrado o imposto sobre o valor venal do imóvel, sem, contudo, observar o disposto no art. 5º, LV da CRFB/88.

Palavras-chave: ITBI; Municípios; Tema 796 do STF

ABSTRACT

The objective of this monograph is to discuss the repercussion of the judgment of the Extraordinary Appeal (R.E) nº 796.376 of Santa Catarina/RS, and to reflect on the actions of the municipalities after the execution of the thesis, Theme 796, by the Supreme Court (STF). In short, this is the R.E. of the application of the immunizing hypothesis provided for in art. 156, §2, I of CRFB/88, in cases where the value of the property exceeds the limit of the share capital to be paid in. From this, the central problem of the research is to analyze if some municipalities are applying the thesis in a wrong way, especially if the knowledge base used by the municipalities in the ITBI collection is consistent with the interpretation given by the courts, as well as if it is in agreement with the Constitutional Charter regarding the principle of adversarial proceedings and ample defense. To answer the problem, the deductive method with a qualitative approach is used. To carry out the research, a descriptive bibliographical research was used. In the end, it is verified that the interference of the municipalities becomes unconstitutional in the face of the application of Theme 796 of the STF, for not observing the interpretation given by the courts, so that the tax is charged on the market value of the property, without, however, observe the provisions of art. 5th, LV of CRFB/88.

Keywords: ITBI; Counties; Theme 796 of the STF
Keywords: ITBI; Counties; Theme 796 of the STF

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APC	Apelação Civil
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
RE	Recurso Extraordinário
ITBI	Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISS	Imposto sobre serviços
MIN.	Ministro
SC	Santa Catarina
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TJRS	Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

LISTA DE SÍMBOLOS

- § Parágrafo
- §§ Parágrafos
- ° Ordinal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	INTERPRETAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	4
2.1	INTRODUÇÃO À HERMENÊUTICA.....	4
2.2	MÉTODOS E TÉCNICAS DE INTERPRETAÇÃO.....	6
2.3	INTERPRETAÇÃO LITERAL OU GRAMATICAL	8
2.3.1	INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA E EXTENSIVA	11
3	TRIBUTOS: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, IMUNIDADES E ISENÇÕES	14
3.1	NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
3.1.1	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	17
3.2	ISENÇÕES	22
4	REPERCUSSÃO GERAL: TEMA 796 DO STF	25
4.1	ITBI: CASOS DE IMUNIDADES E INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL.....	26
4.2	FUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS.....	30
4.3	(IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INTERFERÊNCIA DOS MUNICÍPIOS NA COBRANÇA DE ITBI	32
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	36

INTRODUÇÃO

O trabalho em questão versa sobre a repercussão do Tema 796 do Supremo Tribunal Federal (STF), julgado no dia 04 de agosto de 2020, que discutiu sobre o alcance da imunidade tributária do Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) em relação à incorporação de bens imóveis do capital a ser integralizado.

A respeito disso, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, que negou provimento ao RE 796.376/SC, ficando consignado que a imunidade em relação ao ITBI, prevista no art. 156, inciso I, § 2º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.

De acordo com a Corte, o benefício alcança apenas a parcela do valor do imóvel suficiente à satisfação do capital social, não sendo possível conceder imunidade quanto ao valor total da propriedade incorporada. Nesse sentido, reverbera-se que a Carta Maior prescreve no art. 156, § 2º, inciso I, que não incide ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

Em linhas gerais, quando você integraliza o capital social a ser incorporado a uma pessoa jurídica utilizando-se de um patrimônio, existe a incidência de imunidade de ITBI, conforme previsão no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, mas há um detalhe, antes da decisão as pessoas integralizavam um bem imóvel, mas não usavam a integralidade do valor do imóvel para integralizar no capital da empresa.

Ocorre que alguns municípios, como por exemplo, a municipalidade de São Paulo-SP (Apelação Cível e Reexame Necessário nº 1062177-86.2021.8.26.0053 SP 1062177-86.2021.8.26.0053), mesmo com repercussão geral do Tema 796 do STF e sob a ótica do Tema 1113 do STJ, vêm cobrando equivocadamente a diferença entre o valor venal e o valor declarado pelo contribuinte.

A respeito disso, o entendimento da Corte Superior contrapõe ao que dispõe o art. 38 do Código Tributário Nacional (CTN), pois estabelece que a base de cálculo do ITBI será o valor declarado pelo contribuinte.

Sendo assim, questiona-se: a base de cálculo utilizada pelos municípios na arrecadação do ITBI é coerente com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (Tema 796 STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema 1113) ou há inconstitucionalidade na atuação do fisco municipal ao calcular o tributo sobre o valor venal do imóvel sem dar ao contribuinte o exercício do contraditório e ampla defesa em procedimento administrativo, conforme estabelece art. 5º, inciso LV da CRFB/88?

Dito isto, o ITBI um tributo de competência municipal (art. 156, II da CRFB/88) e, por simetria, reproduz o conteúdo constitucional para a arrecadação do imposto e aplicação de hipóteses imunizantes. Dessa forma, as municipalidades estão aplicando o Tema 796 STF para a cobrança do ITBI, utilizando-se da diferença do valor venal e do valor da aquisição do imóvel, conforme verifica-se, por exemplo, no julgamento da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, com manifestação nos autos da Apelação Cível 1003176-82.20021.8.26.0438.

Por outro lado, o STJ (Tema 1113) possui entendimento no sentido de que a base de cálculo do ITBI não é o valor venal, mas sim o declarado pelo contribuinte ou o valor de mercado, o que gerou controvérsias na seara jurídica sobre a atuação dos municípios, que utilizam a base de cálculo prevista no art. 38 do CTN para a interpretação do Tema 796 do STF.

Sendo assim, o objetivo geral do trabalho é analisar quais foram as repercussões provocadas pelo Tema 796 do STF sob uma ótica positiva e negativa ao contribuinte, levando em consideração a constitucionalidade da interferência dos municípios na cobrança do valor que exceder o capital integralizado.

Dessa maneira, são objetivos específicos do trabalho: analisar os limites atribuídos ao intérprete em relação a hermenêutica reservada ao Direito Tributário; compreender quais são os institutos da imunidade tributária; e verificar a constitucionalidade da atuação dos municípios em contraste com a repercussão do tema 796 do STF.

Para tanto, foi empregado o método dedutivo em consonância com a técnica de abordagem qualitativa, pois para o desenvolvimento deste trabalho foi necessária a revisão de bibliografias, artigos científicos, acervos documentais, doutrinários, dentre outros estudos.

O primeiro capítulo dedica-se a desmiuçar as vertentes da hermenêutica tributária, trazendo o conceito e aplicabilidade dos métodos de interpretação, e quais os

limites que devem ser observados pelo interpretador na hora de ponderar a incidência de uma normal tributária em determinado caso concreto.

Por conseguinte, o capítulo seguinte expõe quais são as hipóteses de não incidência tributária: imunidade e isenção. A partir desse estudo, torna-se possível determinar a não cobrança do ITBI na realização de capital por meio da transferência de imóveis.

Por último, é feito um estudo sobre o tema 796 do STF, passível de análise sobre as interpretações dadas pelos ministros da Suprema Corte, para deduzir a constitucionalidade da atuação dos municípios na cobrança do ITBI sobre o valor que exceder o capital social a ser integralizado.

Ante todo o exposto, conforme infere-se, o tema 796 do STF provoca fervoroso debate sobre a atuação dos municípios ao tributar ITBI excedente do capital a ser integralizado, pois, para tanto, deve-se observar a política de incentivo fiscal dos Estados-Membros, caso contrário, configura-se rompimento do pacto federativo. No entanto, deve o Fisco Municipal atuar em harmonia com o entendimento dos tribunais e, sobretudo, com os mandamentos da Carta Constitucional, sob risco de contribuir para a insegurança jurídica.

2 INTERPRETAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O presente capítulo, a princípio, dedica-se a abordar os métodos e tipos de interpretação, em razão disso, é feita uma breve exposição sobre a origem da hermenêutica como teoria científica de interpretação, no intuito de introduzir a sua definição e importância para a esfera jurídica.

Posteriormente, realiza-se um aprofundamento sobre a interpretação jurídico-tributária e sua importância no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de compreender a interpretação feita pelos juristas quando estes são desafiados a se posicionarem acerca de assuntos pertinentes ao Direito Tributário, tal como exigiu-se no Tema 796 do STF, e demais disposições legais.

Portanto, as principais fontes para o desenvolvimento do primeiro capítulo foram acervos bibliográficos, artigos científicos, legislação infraconstitucional, em especial o Código Tributário Nacional, e revistas virtuais. Para tanto, foi realizada a pesquisa exploratório e bibliográfica, destacando-se os autores Carlos Maximiliano, Ricardo Maurício Freire Soares e Eduardo Iamundo.

2.1 INTRODUÇÃO À HERMENÊUTICA

Conforme acórdão publicado na data de 25 de agosto de 2020, o Supremo Tribunal Federal, no dia 04 de agosto do ano de 2020, julgou o Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, Tema 796 da Repercussão Geral, e, por maioria dos votos, negou provimento ao RE, decidindo que a imunidade tributária em relação ao Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI), previsto no art. 156, inciso I, § 2º da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que não forem subscritos no capital social a ser integralizado.

Em outras palavras, o julgado diz respeito ao alcance da imunidade tributária do ITBI sobre imóveis que, na realização do capital, foram incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, mas o valor dos bens é superior ao limite do capital social subscrito.

Em linhas gerais, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Edson Fachin, foi fixada a seguinte tese: "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".

Assim, para compreender o julgado é imprescindível realizar uma abordagem sobre a hermenêutica jurídica, pois chama atenção que o ministro relator, Marco Aurélio, para a análise do caso realizou uma interpretação teleológica das regras de imunidade, diferentemente do ministro redator do acórdão, Min. Alexandre de Moraes, que fez uma interpretação literal do dispositivo constitucional.

Posto isto, buscando entender o campo de estudo da hermenêutica jurídico-tributária moderna, primeiro é importante conhecer a etimologia da palavra "hermenêutica", de origem grega "*hermeneuein*", cuja tradução significa "interpretar", ou ainda "*hermeneia*", que significa "interpretação". (SOARES, 2019, p. 23)

A saber, as duas palavras gregas remetem ao Deus Hermes, conhecido por ser o precursor da escrita e o mensageiro do destino: àquele que era capaz de decifrar o incompreensível e criar uma ponte de comunicação entre as civilizações humanas e entidades sobrenaturais. (SOARES, 2019)

Nesse sentido, ao longo da história, a arte da interpretação esteve presente em vários campos de estudos eclesiásticos e também científicos, imperando principalmente na filosofia e ciências humanas. A título de curiosidade, o teólogo e protestante Friedrich Schleiermacher foi considerado o pai da hermenêutica moderna após desenvolver importantes teorias na Alemanha do Século XIX. (SOARES, 2019)

Por conseguinte, Soares (2019, p.27) esclarece que a hermenêutica passou a abranger todos os setores da expressão humana. Para o autor, o intérprete deve buscar "mapear as circunstâncias concretas que influenciaram a elaboração do texto", e assim alcançar a essência do texto. Ademais, ocorre que a hermenêutica gradativamente pode ser moldada pelas reformas e mudanças no contexto social.

A respeito disso, Maximiliano (2020, p.1) leciona que "A Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito". Em outras palavras, a hermenêutica jurídica possui a finalidade de proporcionar métodos e técnicas de interpretação para auxiliar o executor do estudo.

A hermenêutica jurídica é um campo de conhecimento que tem por objeto de estudo a compreensão e a interpretação da norma jurídica e da lei, no sentido restrito da esfera jurídica. De outro modo, é um conjunto de concepções não só filosóficas, mas também socioculturais, isto é, um modo de apreender, compreender e interpretar o Direito. Assim, a hermenêutica jurídica pode muito bem ser compreendida como disciplina que tem como objetivo não só interpretar, mas fundamentalmente de apreender e compreender o Direito na perspectiva mais ampla do que simplesmente expor técnicas de interpretação e aplicação do direito. (IAMUNDO, 2017, p. 49).

Nessa conjectura, o Direito é um ramo das ciências humanas que estuda os fenômenos jurídicos, as leis, jurisprudências, súmulas e doutrinas. Como resultado disso, a interpretação na esfera jurídica não pode levar em consideração apenas abstrações, entendimentos superficiais, pois os fatos jurídicos produzem efeitos concisos na realidade social (IAMUNDO, 2017, p. 79).

Portanto, a teoria da hermenêutica jurídica distingue da teoria de interpretação do Direito. Enquanto a hermenêutica refere-se a discussão dos métodos de elaboração de determinada norma, o que deve levar em conta princípios e alguns critérios, a interpretação se limita as ferramentas para alcançar a essência da norma jurídica.

2.2 MÉTODOS E TÉCNICAS DE INTERPRETAÇÃO

Para o aprofundamento do estudo da hermenêutica jurídica é necessário navegar pelas técnicas e métodos de interpretação, apenas assim é possível compreender a essência de uma norma jurídica. Em razão disso, serão abordadas algumas técnicas e métodos de interpretação, apenas as mais relevantes para auxiliar na compreensão da interpretação dada pelos Ministros no relatório do Tema 796 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal.

De acordo com a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, o artigo 5º, estabelece que “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”. Com isso, torna-se relevante o aprofundamento por parte dos juristas no estudo sobre a hermenêutica e os tipos de interpretação para a construção de uma cognição correta sobre a norma jurídica e, a partir disso, seja feita a aplicação do Direito de forma substancial.

Nesse sentido, Coelho (2020, p. 428) afirma que “a interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (texto, enunciados) em normas, meio através do qual o intérprete desvenda as normas contidas nas disposições”. Sobre o processo de interpretação, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2022, p.427), magistralmente, posiciona-se da seguinte maneira:

A interpretação, pois, é um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas linguísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo. É atividade voltada ao discernimento de enunciados semânticos veiculados por preceitos (enunciados, disposições, textos): o intérprete desvencilha a norma do seu invólucro (o texto); neste sentido, o intérprete “produz norma”.

Destarte, os métodos de interpretação servem para dar segurança ao intérprete, que deve considerar os diversos significados que podem ser construídos a partir de textos jurídicos. Conquanto, quando os métodos de interpretação não fornecem respostas ou fórmulas suficientes, afeta-se a forma como as leis são compreendidas e aplicadas.

Assim sendo, segundo Magnum Koury de Figueiredo Eltz (2018, p.45), no âmbito jurídico, discute-se diferentes tipos e métodos interpretativos. Dito posto, quanto aos métodos de interpretações, o intérprete pode utilizar-se do método: “gramatical, sistêmico, histórico, sociológico, axiológico, teleológico e principiológico”; enquanto os tipos de interpretação podem ser: “extensivo, restritivo e especificativo”.

Por sua vez, para Barroso (2010), a interpretação em geral pode ser quanto à sua origem, legislativa, judicial ou administrativa, inclusive para alguns doutrinadores também há a chamada interpretação doutrinária ou autêntica. No tocante aos resultados da interpretação, tem-se a possibilidade de alcançar resultados declaratórios, restritivos ou extensivos, a partir do método gramatical, sistemático, histórico ou teológico.

Contudo, para a interpretação das normas jurídico-tributárias, é necessário compreender, afinal de contas, o que é uma norma. A respeito disso, Coelho (2020, p. 428) faz a seguinte reflexão:

As normas, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas. O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado [isto é, norma] é o resultado

da tarefa interpretativa. Vale dizer: o significado da norma é produzido pelo intérprete.

Dito isso, entende-se que, se as normas resultam da interpretação, sendo uma consequência da tarefa interpretativa, o ordenamento jurídico é o conjunto de interpretações. A partir disso, infere-se a importância de se estabelecer métodos e técnicas interpretativas, pois só assim reflete-se a verdadeira essência do Direito.

Ademais, merece destacar que a interpretação das normas tributárias é feita a partir dos mesmos critérios hermenêuticos utilizados em qualquer outro ramo do Direito. Nesse raciocínio, manifestou-se a Procuradora Maira Cauhi Wanderley:

O direito tributário deve ser interpretado como qualquer outro ramo do direito, aplicando-se subsidiariamente as normas do direito civil, os princípios gerais do direito e princípios gerais próprios do direito tributário. Ressalta-se que os princípios não são normas sobre interpretação, mas orientações que o intérprete deve seguir. (2016, n/p).

Todavia, o próprio ordenamento disciplina algumas regras de interpretações previstas no Código Tributário Nacional: “art. 107 - A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”, ou ainda implícitas na Constituição Federal, que devem ser observadas pelo intérprete.

Dessa forma, o interprete deve se atentar ao texto constitucional ou de normas infraconstitucionais, tal como o próprio Código Tributário Nacional (CTN), no instante em que ponderar uma norma de natureza jurídico-tributária, a fim de reproduzir a essência do texto e, principalmente, satisfazer a intenção do legislador.

Ante todo o exposto, conclui-se que as interpretações das normas tributárias devem observar as limitações previstas no ordenamento jurídico brasileiro, posto que, eventualmente, a depender da situação, deve-se realizar uma interpretação literal, restritiva, extensiva, sistemática ou ainda teleológica, para se chegar a real natureza da norma tributária.

2.3 INTERPRETAÇÃO LITERAL OU GRAMATICAL

A presente seção destina-se a trazer a definição de interpretação literal ou gramatical, recorrente no ordenamento jurídico brasileiro, no intuito de, aos poucos,

compreender o arquétipo tributário, especialmente no que tange a essência das normas e, sobretudo, a importância de satisfazer a pretensão do legislador.

Assim, dentre as maneiras de se realizar a interpretação de uma norma de natureza tributária, a interpretação literal ou gramatical, em determinadas situações, é expressamente exigida pelo legislador, devendo, o intérprete, ater-se ao comando legal, sob pena de contribuir para a promoção da insegurança jurídica.

Dito isto, é digno de nota que, historicamente, a interpretação literal ou gramatical teve origem no século XI, em decorrência dos trabalhos realizados pelos glosadores e pós-glosadores na Escola de Bolonha, os quais realizavam a interpretação de textos do Direito Romano e, como resultado, teciam comentários, os quais eram expostos em notas denominadas glosas. Com isso, já no século XVI, os textos passaram a ser conhecidos como *corpus júris civilis*. (COELHO, 1981)

Nesse sentido, Lima (2002, p. 154-155) leciona que o método de interpretação gramatical ou literal é: “limitado ao valor das palavras, ao exame da linguagem dos textos, à consideração do significado técnico dos termos, sendo inegável sua importância, uma vez que o texto é o ponto de partida para qualquer esforço interpretativo”.

Albuquerque (1997), por sua vez, amplia essa percepção, referindo-se a uma técnica onde deve-se, a partir do conhecimento integral das leis e também usos da linguagem, buscar o significado de um texto ou norma, a fim de superar as possíveis obscuridades ou contradições, o que também ocorre mediante a indagação do real sentido das palavras.

O método de interpretação gramatical, também conhecido debaixo das designações de interpretação filosófica, literal ou léxica, supõe uma análise ou averiguação do teor da lei. Está volvida sobretudo para significado literal das palavras, que se examinam isoladamente ou no contexto da frase, mediante o emprego de meios gramaticais e etimológicos. (BONAVIDES, 2009, pp. 400-401).

Nessa ótica, o legislador expressou a sua intenção de tornar o intérprete restrito à literalidade das normas, tanto é que incorporou ao Código Tributário Nacional, no art. 111, alguns casos em que, necessariamente, deve-se utilizar o método de interpretação literal, mas apenas quando legislação tributária dispor sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Dessa forma, rememora-se os ensinamentos de Carlos da Rocha Guimarães, infra transcrito, o qual, em resumo, esclareceu que a ampliação do texto para suprir uma lacuna não pode ser realizada por meio de interpretação literal, pois assim o intérprete, na verdade, estaria utilizando-se da integração.

Parece, pois, legítimo concluir que a lei tributária (CTN), ao falar em interpretação literal, não pretendeu eliminar o processo de compreensão efetiva do texto legal, mas impedir que, por um processo integrativo (não estritamente interpretativo) se pretendesse preencher o que o seu aplicador considerasse como lacuna da lei, ultrapassando os justos limites que o caso impõe, que são os de só admitir como interpretação o que se considere implícito na lei. (GUIMARÃES, 1975, p.62)

Em relação a isso, é preciso entender que o método de interpretação literal possui a finalidade de manter o intérprete vinculado ao texto da lei, impossibilitando-o de criar novos sentidos ou se distanciar do espírito da lei. Infere-se, portanto, que o legislador buscou que não fosse utilizada a analogia e a equidade nas situações elencadas no art. 111 do CTN. Para Rubens Gomes de Sousa (1975, p.379):

O artigo 111 é regra apriorística, e daí o seu defeito, que manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que descreve. A justificativa ou, se quiserem, apenas explicação do dispositivo, é de que as hipóteses nele enumeradas são exceções às regras gerais de direito tributário. Por esta razão, o Código Tributário Nacional entendeu necessário fixar, aprioristicamente, para elas, a interpretação literal, a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador lhe quis dar, em sua natureza de exceção a uma regra geral.

Portanto, conclui-se que nos casos mencionados (suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção; dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias), o legislador esforçou-se no sentido de impedir quaisquer outros métodos de interpretação, os quais, eventualmente, poderiam gerar tendências de decisões ou votos na esfera judiciária desfavoráveis aos contribuintes, ampliando o sentido do texto e satisfazendo interesses distintos.

Não obstante, também se fala da técnica de interpretação restritiva, entendida como uma extensão do método de interpretação literal ou gramatical, mas embora as interpretações gramaticais e restritivas possuam certa semelhança, é

importante reverberar que, enquanto uma se refere a técnica, a outra limita-se ao método de interpretação. Nessa esteira, elucida Hugo de Brito Machado (2004, p.362):

Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.

Portanto, a próxima seção destina-se a apresentar uma técnica de interpretação importante para enriquecer o estudo sobre as interpretações no Direito Tributário contemporâneo, o que será de grande valia para posterior abordagem sobre a interpretação dos Ministros do STF sobre o Tema 796.

2.3.1 INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA E EXTENSIVA

A interpretação, conforme foi discorrido nas seções anteriores, é abrangida pelo estudo da Hermenêutica Jurídica, sendo assim, dedicar-se as formas de interpretação exige o conhecimento sobre algumas técnicas, são elas: restritiva, extensiva e específicas. Por ora, será conceituada a técnica de interpretação restritiva.

Nesse sentido, a técnica de interpretação restritiva é bastante utilizada pelos operadores do Direito, de tal modo que, eventualmente, é mencionada em relatórios e votos de Desembargadores e/ou Ministros, os quais buscam justificar o posicionamento adotado perante alterações sobre a finalidade ou abrangência de determinado texto jurídico.

A interpretação restritiva, em suma, deve ser utilizada para limitar o sentido na norma, visando não ampliar o sentido do texto, embora apresente semelhança com a interpretação gramatical ou literal; ambas se confundem, mas se tratam, respectivamente, de técnica/resultado e meio/método de interpretação. (FERRAZ JR, 2003)

Nesse sentido, tem-se que a aludida técnica deve ser utilizada em certos processos onde se exige que o intérprete da norma não estenda ou modifique o alcance

do texto. De acordo com Bonavides (1999, p.405), “(...) se restringe o alcance da norma de modo que a lei diz mais do que pretendeu o legislador”.

Dessa forma, extrai-se da sistemática jurídica que seja feita uma interpretação restritiva sobre a concessão de isenções, isto porque, se fossem estendidas ilimitadamente, poderiam gerar grandes prejuízos fiscais. Portanto, o caráter restritivo obsta a incidência de interpretação extensiva ou integração analógica, cabendo ao interprete restringir-se à mera exegese gramatical ou literal da norma.

A respeito disso, manifestou a Juíza Doraci Lamar Rosa da Silva Andrade em uma Apelação Cível em processo de Execução Fiscal que tramitou na 3ª Câmara Cível da Comarca de Anápolis-GO. A saber: “II - Nos moldes do art. 111 do Código Tributário Nacional, as regras de isenção tributária devem ser interpretadas de forma restritiva (...)”.

Portanto, consigna-se a interpretação restritiva a uma técnica que, assim como a literal ou gramatical, impede a realização de interpretações que ampliam o sentido da norma, alterando o seu significado. Por outro lado, fala-se da interpretação extensiva, que possibilita justamente essa flexão de determinado texto jurídico, sobrepondo a literalidade ou limites.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

Dessa maneira, para o Direito Tributário a interpretação extensiva é considerada uma técnica que busca ampliar o sentido material da norma para alcançar situações que não estariam compreendidas no enunciado objeto da interpretação, ou seja, manifesta-se para além de uma interpretação especificadora ou declarativa.

A título de complemento, cabe esclarecer que uma interpretação declarativa parte do seguinte pressuposto: “ (...) que o sentido da norma cabe na letra de seu enunciado”. Quer dizer que se trata de uma modalidade de interpretação que indica a perfeita correspondência da letra/texto com o alcance da lei. (FERRAZ JR., 2001, p. 290)

Entende-se, com base no estudo, que a reflexão sobre decisões administrativas ou judiciais realizada através da técnica de interpretação extensiva pode

representar uma tentativa de estender o escopo da tributação; diferentemente da restritiva ou literal, que, por exemplo, busca dificultar o benefício da isenção.

Verifica-se, com isso, que o Código Tributário Nacional parece oferecer proteção aos contribuintes ao exigir que, no caso das normas de incentivos fiscais, que prescrevem isenções ou imunidades tributárias, sejam interpretadas literalmente, isto é, sem sentido ampliado, a fim de não prejudicar o contribuinte ou o próprio fisco.

Ante todo o exposto, para compreender perfeitamente sobre a interpretação das isenções e imunidades tributárias, o próximo capítulo é dedicado a discorrer sobre os aludidos benefícios aos contribuintes, com previsão constitucional e infraconstitucional, remontado, sobretudo, às técnicas e métodos de interpretação trabalhadas no presente capítulo.

3 TRIBUTOS: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, IMUNIDADES E ISENÇÕES

O presente capítulo aborda a formação da obrigação tributária, as hipóteses de imunidade e isenções, a fim de esclarecer quais as são características, requisitos, (in) aplicabilidade, causas, objetos, sujeitos, competências, e demais elementos de natureza constitucional ou ainda infraconstitucional que contribuem para o estudo do Direito Tributário, promovendo uma sucinta reflexão sobre a importância das políticas de incentivo fiscal.

Sendo assim, a primeira seção trata do nascimento da obrigação tributária a partir dos quatro elementos centrais: sujeitos, objeto e causa. Em seguida, é feita uma abordagem sobre a imunidade tributária, revelando os tipos de classificações existentes, bem como quais são as hipóteses passíveis da benesse. Por fim, a última seção cuida das isenções, frisando também a previsão legal, conceituação e requisitos.

Além do mais, por meio do estudo das técnicas e métodos de interpretação estudados anteriormente é possível compreender a atuação de desembargadores e ministros na prolação de seus votos, o que é de suma importância para o estudo sobre a Repercussão Geral relativa ao Tema 796 do STF.

Perante o exposto, para o desenvolvimento do capítulo, as principais fontes de pesquisa foram: acervos bibliográficos, destacando-se os autores Eduardo Sabbag, Roberto Caparroz e Sacha Calmon Navarro Coelho; bem como artigos científicos, a própria Constituição Federal, sites, revistas virtuais e legislação infraconstitucional, fundamentalmente o Código Tributário Nacional (CTN).

3.1 NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A seção que se inicia tem a finalidade de explicar como nasce uma obrigação tributária, sendo apresentado os quatro elementos formadores da hipótese de incidência tributária, quais sejam: Sujeitos (Ativo e Passivo), o objeto e as causas. Posteriormente, serão abarcadas as modalidades exonerativas: imunidades tributárias e isenções. Dessa forma, o objetivo é complementar o estudo, proporcionando uma maior

compreensão sobre a concretização do paradigma legal relativo às incidências de tributos, demonstrando a relação existente entre contribuinte ou responsável tributário com o ente federativo arrecadador.

Dito isto, sabe-se que é através da arrecadação de tributos que o Estado consegue movimentar a máquina pública, oferecendo a população o investimento necessário para a manutenção da educação, lazer, cultura, transporte, etc. Por conseguinte, a obrigação tributária é um dos meios de se fazer cumprir com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, tal como o de garantir o desenvolvimento nacional.

Nesse sentido, um dos pilares da obrigação tributária é o sujeito, seja ativo (arts. 119 e 120 do CTN) ou passivo (arts. 121 a 123 do CTN), pois ocupa o lugar da relação intersubjetiva tributária. Não obstante, o sujeito ativo da obrigação, de acordo com o art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), titular da competência para exigir o cumprimento.

De acordo com Eduardo Sabbag (2021, p.143), existe dois tipos de sujeito ativo: o sujeito ativo direto e o sujeito ativo indireto. O primeiro se refere àquelas entidades tributantes que tem competência de legislar sobre matéria tributária (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Enquanto o segundo se trata das entidades que detêm o poder de arrecadar tributos e também fiscalizar, fala-se das entidades parafiscais (CRC, CRM, CROSP, dentre outras).

A respeito disso, merece esclarecer que no Direito Tributário impera a vedação da bitributação: significa dizer que um mesmo tributo não pode ser cobrado por mais de dois sujeitos ativos. Entretanto, a Constituição Federal prevê uma única exceção sobre a bitributação, que é o chamado imposto extraordinário, incidente em casos de guerra, previsto no art. 154, II da CF/88. (SABBAG, 2021)

Ademais, o sujeito passivo é aquele que na relação jurídico-tributária está no polo passivo. Segundo Sabbag (2021, p.144) são os “destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos (e, ainda, multas)”.

Dessa forma, há dois tipos de sujeitos passivos (direto e indireto), o sujeito direto é o: “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, parágrafo único, I do CTN). Por outro lado, o indireto é o “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, parágrafo único, II do CTN).

Outrossim, para que um sujeito componha o polo passivo da relação jurídico-tributária ele precisa, primeiro, ter “capacidade tributária”, caso contrário ele não estará apto para satisfazer a cobrança do tributo. À vista disso, o CTN entende que todos, sem exceção ou restrições, devem se submeter à incidência tributária. (CAPARROZ, 2022).

Nessa perspectiva, o art. 126 do CTN estabelece que a capacidade tributária passiva, ou seja, de se submeter à incidência tributária, independe da capacidade civil das pessoas, mesmo que importem em limitações das atividades, bem como independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída.

Assim, mesmo uma pessoa com limitações na esfera civil deverá responder pelos tributos a que der causa, ainda que o efetivo pagamento ocorra por meio de terceiros (responsáveis). Isso inclui os menores de idade, os interditos e até mesmo as pessoas incapacitadas por doença, consideradas sujeitos passivos da obrigação tributária, ainda que não possam, juridicamente, atuar de forma direta para a satisfação dos seus deveres. Nesses casos, a legislação transferirá o ônus pelo cumprimento das respectivas obrigações a terceiros, que na qualidade de responsáveis deverão recolher os tributos devidos. (CAPARROZ, 2022, p.234).

Conclui-se que a capacidade contributiva não comporta exceções, sendo um dever de todos responder pelos tributos que derem causa, devendo a regulamentação de legislação específica transferir o ônus de satisfazer a obrigação para terceiros responsáveis, quando a natureza e singularidade do caso assim exigir.

Além do mais, verifica-se que para que haja uma obrigação tributária é preciso que exista um objeto, podendo ser de natureza pecuniária ou não. Assim, o objeto é a resulta na chamada obrigação principal, prevista no art. 113, § 1º do CTN: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Ou ainda, o objeto pode ter natureza de obrigação acessória (art. 113, § 2º do CTN), cujo objeto decorre da legislação tributária, podendo ser prestações positivas ou negativas, previsto o interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos. São exemplos elencados por Sabbag (2021, p. 149): “ a obrigatoriedade de emitir notas fiscais, entregar declarações etc”. Portanto, a não observância da obrigação acessória pode convertê-la em obrigação principal no que concerte à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN).

Por fim, o último componente da obrigação tributária, a causa, que nada mais é do que possibilitada a criação de um vínculo obrigacional entre os sujeitos da relação tributária. Portanto, a causa pode ser tanto uma lei tributária, como também uma legislação tributária, pois estabelecem qual será o fator gerador da obrigação principal e acessória.

Tendo compreendido como se origina uma obrigação tributária, bem como quem são os sujeitos ativos e passivos, o objeto da relação jurídico-tributária e a sua causa, as seções seguintes revelam as hipóteses que afastam a incidência de tributos, quais sejam: as imunidades tributárias e isenções.

3.1.1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A presente seção tem a finalidade de conceituar o que é a imunidade tributária, trazendo as definições utilizadas pela doutrina clássica, bem como apresentar as situações de incidência. O estudo da imunidade tributária é necessário para o deslinde do trabalho, haja vista que discute na repercussão do Tema 796 do Supremo Tribunal Federal se a imunidade em relação ao ITBI, prevista no art. 156, inciso I, § 2º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), alcança o capital integralizado à pessoa jurídica.

A palavra imunidade, etimologicamente, vem do latim *immunitas* (significa dispensar ou exoneração alguém de determinada obrigação), e o prefixo “*in*” tem a função de negar o ônus que alguém sofreu. Dessa maneira, a natureza do sujeito ou objeto está livre ou isenta de certas compulsões legais. (CAPARROZ, 2022)

No que tange ao exercício da soberania pelo Estado, a arrecadação tributária é uma das maneiras de angariar recursos para atender as necessidades da população, devendo todos contribuírem na medida de sua capacidade contributiva. Como resultado, o exercício da tributação estabelece uma relação hierárquica entre as normas previstas na Constituição Federal e infraconstitucionais. Nesta esteira, Coelho (2020, p. 97) deslinda:

A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).

Nessa linha de raciocínio, Coelho (2020, p.108) explica, em termos gerais, que “as imunidades e as isenções são espécies exonerativas encontradas nas hipóteses das normas de tributação, moldando o perfil do fato impositivo (fato gerador in abstractu, fato típico, fato jurígeno etc.).

Diante disso, merece destaque o conceito apresentado por Amílcar de Araújo Falcão (1971, p. 117), o qual deslinda que a imunidade tributária “é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar”, para tanto, deve haver determinadas circunstâncias anunciadas pela Carta Maior.

Além do mais, verifica-se que a finalidade por trás da imunidade está em garantir que não haja a tributação de valores constitucionais tidos como essenciais, tais como valores políticos, sociais, liberdade de informação e religiosos. Nessa esteira, vale rememorar as palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p.19):

O conceito de imunidade relativa a ônus exigidos pelo Estado (ônus fiscais) contém a mesma ideia de exoneração ou dispensa, mas de algo relacionado a ‘tributos’ (munus público). Pela imunidade tributária, pessoas, bens, coisas, fatos ou situações deixam de ser alcançados pela tributação.

Nesse sentido, o instituto da imunidade tributária está previsto no art. 150 e seguintes da Constituição Federal, onde são estabelecidas as competências, limitações do poder de tributar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como vedações para a instituição de impostos. Para Paulo de Barros Carvalho a imunidade pode ser definida da seguinte maneira:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO, 2004, p. 181, apud SABBAG, 2022, p.319).

Em suma, significa dizer que para que ocorra o instituto da imunidade tributária deve ser compreendida, além da competência do ente político, encontrada no texto constitucional, mas também o que está previsto no art. 150, inciso VI, do CRFB/88. A respeito disso, o artigo em comento prevê as vedações aos entes federativos, e em alguns casos extensivas às Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (art. 150, § 2-A da CRFB/88), de instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Outrossim, as imunidades tributárias podem ser classificadas como subjetivas, objetivas ou mistas. Essa diferenciação serve para prever qual a circunstância que irá ser abrangida pela benesse, por exemplo, as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso VI, art. 150 da CRFB/88, acima transcrita, referem-se as imunidades tidas como subjetivas, direcionadas à proteção direta das pessoas e seus interesses. (MINTO, 2023)

Por sua vez, a imunidade objetiva ou real é aquela que obsta a incidência de impostos sobre produtos, como por exemplo o imposto sobre produtos industrializados (IPI); sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS); ou ainda sobre os produtos descritos na alínea “d” do inciso IV, art. 150 da CRFB: “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. (MINTO, 2020)

Por último, há a classificação da imunidade mista; como o próprio nome já diz, refere-se a mistura entre as duas classificações abordadas anteriormente (subjetiva e objetiva/real). Uma das circunstâncias abarcadas pela CRFB/88 está elencada no art. 153, inciso VI – propriedade territorial rural -, § 4º, inciso II: “não incidirá sobre

pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. ”.

Além disso, também se fala das imunidades genéricas e específicas. Em poucas palavras, àquela representa a situação onde afasta a tributação em virtude da proteção dada pela Carta Magna, de modo que todas as hipóteses de imunidades específicas estão previstas no art. 150, inciso VI da CRFB/88, já citado. Esta, contudo, trata-se da não incidência de tributo às hipóteses previstas no inciso I do § 2º, art. 149 da Constituição Federal. *In verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Nesse sentido, também se verifica a existência de imunidades condicionadas e incondicionadas, cuja exigência é a necessidade ou não de preenchimento de requisitos indispensáveis para afastar a incidência do tributo. À vista disso, observa-se que as imunidades incondicionadas são aquelas tidas como autoaplicáveis, ou seja, não necessitam de cumprir com nenhum requisito, diferentemente da imunidade condicionada, a qual pode ser visualizada no art. 150, inciso VI, alínea “c”, onde está previsto que, para a incidência da imunidade, as entidades de educação e assistência social precisam cumprir com alguns requisitos tratados no art. 14 do CTN. (MINTO, 2023)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais

das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Sendo assim, as imunidades tributárias impedem a incidência não apenas de impostos, que é apenas um tipo de tributo, mas também taxas ou contribuições. Ademais, é comum contribuintes confundirem imunidades e isenções; apesar de ambas serem espécies exonerativas, as imunidades possuem um “status” de hierarquia perante as isenções, tendo em vista que, enquanto uma está expressa na Constituição Federal (inclusive a desobediência a regra pode incidir em inconstitucionalidade), a outra tem natureza de lei infraconstitucional, podendo ser alterada através de lei ordinária ou complementar.

Ainda, é imperioso destacar que o STF julgou que: "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado". Assim, fala-se de imunidade tributária, e não isenção, cuja as regras de interpretação são elencadas no texto infraconstitucional.

Nesse mote, quanto aos limites de tributar, depreende-se no art. 156, inciso II, da CRFB/88 que compete aos Municípios instituir impostos sobre ITBI. No parágrafo segundo do citado dispositivo, inciso I, o legislador determinou que não incide o imposto previsto no inciso II (ITBI) sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (BRASIL, 1988).

A propósito, a interpretação das normas tributárias é feita a partir dos mesmos critérios hermenêuticos utilizados em qualquer outro ramo do Direito, no entanto, o próprio ordenamento disciplina algumas regras de interpretações, previstas no Código Tributário Nacional, ou ainda, implícitas na Constituição Federal, que devem ser observadas.

Ante todo o exposto, conclui-se que o instituto da imunidade no Direito Tributário tem a finalidade de proteger interesses que, constitucionalmente, possuem uma proteção especial, sendo inconstitucional a sua tributação. À vista disso, muitos acreditam que a imunidade tem força de cláusula pétrea, dada a sua importância; logo, em nenhuma hipótese pode haver uma confusão entre circunstâncias que tratam hipóteses de imunidade ou isenções.

Portanto, para reforçar a diferença entre os dois institutos de não incidência de tributos, a próxima seção destina-se a conceituar o que é isenção; onde estão previstas as hipóteses no ordenamento jurídico brasileiro; quem são os sujeitos e também as regras de interpretações que devem ser eventualmente aderidas.

3.2 ISENÇÕES

As isenções, assim como as imunidades, possuem a finalidade de afastar em algumas situações a obrigação tributária principal. Contudo, conforme pincelado, enquanto a imunidade tem previsão constitucional, as isenções estão previstas na legislação tributária, sendo uma causa de exclusão de crédito que está prevista no art. 175, inciso I, do Código Tributário Nacional.

De acordo o Supremo Tribunal Federal (RE 114.850-1/1988; RE 97.455-RS), no caso de isenções o fator gerador ocorre, mas é dispensada a obrigação legal do pagamento do gravame, ou seja, mantem-se as chamadas obrigações tributárias secundárias, exposta no parágrafo único, art. 175 do CTN: “A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

Por sua vez, o contribuinte permanecerá obrigado as prestações, sejam elas positivas ou negativas, mas que não tenham relação com o pagamento do tributo, consoante ao disposto no art. 113, § 2º do CTN: “ A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Dessa forma, segundo a doutrina contemporânea, as isenções compreendem a esfera de não incidência tributária, obstando o surgimento da obrigação tributária. Reverbera-se, contudo, que em regra as isenções são relativas apenas aos impostos, excluindo-se as taxas, contribuições de melhorias e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177, inciso I do CTN). Nessa esteira é o ensinamento trazido por Roberto Caparroz:

Como regra, o Código Tributário Nacional entende que os tributos que representam contrapartida de gastos públicos, como as taxas e as

contribuições de melhoria, não devem ser objeto de isenção, pois teriam como objetivo repor os valores dispendidos. Contudo, a premissa pode ser alterada por lei específica. Também não é possível, em regra, conceder isenções para tributos que sequer existiam ao tempo da publicação da lei, ante a percepção, bastante intuitiva, de que, se as isenções devem delimitar o alcance do benefício concedido, não há como acatar a ideia de uma “norma em branco”, com efeitos prospectivos e ilimitados. (CAPARROZ, 2022, p.303).

Além do mais, por possuírem natureza de leis infraconstitucionais, as normas isentivas poderão ser revogadas a qualquer instante, exceto àquelas que tratam das chamadas isenções onerosas, amparadas pela Súmula nº 544 do STF, que assim dispõe: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.” Dessa forma, tem-se que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, a outra modalidade é a anistia: refere-se a exclusão das penalidades pecuniárias, como por exemplo às multas.

Segundo Luciano de Almeida Pereira (2011, p.20), a palavra “exclusão” provém do vocabulário excluir, dessa forma é o ato ou efeito de “pôr fora; pôr de parte; não contar; não incluir; omitir; expulsar; tirar (de lista, de enumeração); não admitir; não deixar tomar parte; exceptuar; privar da posse de alguma coisa.” Portanto, no que concerne à exclusão do crédito tributário, o autor explica que são maneiras de alcançar o crédito tributário e, assim, retirá-lo, excluí-lo. A respeito disso é a lição de Harada (2017, p. 568):

A isenção é causa excludente do crédito tributário. A obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador se estanca atingida em seus efeitos. No dizer de Ruy Barbosa Nogueira “isenção é a dispensa do tributo devido, feita por expressa disposição de lei”. É o posicionamento adotado pelo STF [Supremo Tribunal Federal]. Entretanto, a doutrina moderna considera a isenção como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, pelo que ocorre a exclusão do fato gerador.

Ainda, frisa-se que é vedada à União instituir isenções sobre tributos de competência dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios, fundamento expresso no art. 151, inciso III da Constituição Federal, sob pena de violar o pacto federativo da separação de poderes e autonomia dos entes federados (art. 2º da CRFB/88).

Além disso, a Constituição Federal, através das isenções, tem o objetivo de alinhar ao proposto pelos artigos 3º e 43, § 2º da Carta Magna, que prevê os incentivos

como sendo uma maneira de reduzir a desigualdade regional: “§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”. (BRASIL, 1988).

Nessa conjectura, é comum que os entes formulem políticas de incentivo fiscal, criando normas isentivas para promover o desenvolvimento de atividades e fortalecer economicamente alguns setores, grupos ou ainda uma parcela da população. Como o próprio nome já diz, busca-se um incentivo, sendo benefícios concedidos como forma de fomentar as atividades econômicas. A título de exemplo, verifica-se que a isenção do IPTU e ISS são os principais incentivos fiscais promovidos pelos municípios.

Contudo, mesmo sendo competência das municipalidades a concessão de isenções para a realização de políticas de incentivo fiscal, ou ainda a aplicação das hipóteses imunizantes conforme visto na seção anterior, a gestão pública por meio do fisco municipal não pode vender os olhos para atuais precedentes dos tribunais sobre as interpretações relativas a maneira como deve ocorrer os cálculos para fins de recolhimento de tributos, em especial impostos, como é o caso referente a cobrança do ITBI com base no art. 38 do CTN, negligenciando a jurisprudência uniforme sobre o assunto, com destaque para a atual tese do STF (Tema 796 de Repercussão Geral) e do STJ no que concerne à base de cálculo do ITBI.

Por essa razão, o último capítulo destina-se a responder a problemática proposta colocando em cheque a discussão sobre a constitucionalidade da atuação dos municípios na cobrança da diferença entre o valor subscrito para fins de realização do capital social, em consonância com o valor do imóvel transferido para a integralização da pessoa jurídica, aplicando-se, para tanto, o disposto no art. 38 do CTN, bem como aplicação da hipótese imunizante que recai sobre o ITBI prevista no art. 156, § 2º, I da CRFB/88, em detrimento ao estabelecido pelo STJ no Tema 1113.

Por último, conclui-se que a presente seção teve o objetivo de sanar as dúvidas que porventura persistam sobre a diferença entre imunidades tributárias e isenções, para que, só assim, seja possível compreender a discussão do último capítulo, especialmente no que tange a imunidade do ITBI na realização do capital social de pessoa jurídica.

4 REPERCUSSÃO GERAL: TEMA 796 DO STF

O capítulo aborda as discussões em torno do Tema 796 do STF, sendo apresentado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), com destaque para a interpretação e consequente voto do Ministro Redator Alexandre de Moraes, que contribuiu para a fixação da tese de repercussão geral.

Dessa forma, a primeira seção traz uma visão geral do processo que ocasionou no julgamento do R.E nº 796.376 e da manifestação da Suprema Corte. Em seguida, a fim de complementar o desenvolvimento do trabalho, a seção que sucede esclarece o que é base de cálculo e como ela é realizada para que, por último, seja feito um estudo e reflexão sobre a atuação do fisco municipal no que tange a aplicação do Tema 796 do STF para a cobrança do ITBI, respondendo assim a problemática sugerida.

Ao final do capítulo, é possível perceber a importância de compreender o que é imunidade tributária e suas hipóteses de incidência, diferenciando-a de isenção, bem como a necessidade de utilizar as técnicas de interpretação em conformidade com o ordenamento jurídico, para que assim a pretensão do legislador seja prontamente atendida, reproduzindo a essência da norma.

Portanto, para o fechamento do último capítulo foram realizadas pesquisas em diversas bibliografias de doutrinadores dedicados ao Direito Tributário, tais como Eduardo Sabbag, Roberto Caparroz e Sacha Calmon Navarro Coelho; sites, artigos científicos e, especialmente, foi feito um estudo sobre o inteiro teor do Tema 796 do STF e dos demais julgados citados ao longo das seções.

4.1 ITBI: CASOS DE IMUNIDADES E INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL

Nesta seção será abordado o inteiro teor do julgamento do Recurso Extraordinário 796.376 de Santa Catarina/RS, onde o Supremo Tribunal Federal fixou a tese, objeto do presente estudo. A partir do julgamento, o Tema 796 do STF de repercussão geral passou a ser utilizado como parâmetro para determinar as situações onde o valor para a realização do capital social da pessoa jurídica exceder ao valor do imóvel.

Dessa maneira, frisa-se que o Imposto sobre Transmissão de Imóveis (ITBI) é um imposto municipal incidente sobre transações imobiliárias e é regido pelo artigo 156, inciso II, da Constituição e pelos artigos 32 a 42 da Lei Tributária Nacional. A respeito desse tributo, tem-se que o fato gerador advém da alienação, a título oneroso, seja através compra e venda, permuta e cessão de posse por meio do registro do negócio jurídico, desde que sejam observadas as regras de transmissão de imóveis por ato “intervivo”.

Dito isto, cabe frisar que existem algumas situações imunizantes espalhadas pelo arcabouço jurídico, como por exemplo aqueles relativos aos direitos reais de garantia, disciplinados nos artigos 1.473, I e 1.506, do Código Civil Brasileiro, que versam sobre hipoteca e anticrese.

Além disso, há a previsão no artigo 156 da CRFB/88, mais especificamente no § 2º, onde estabelece a competência dos municípios para instituírem impostos sobre a transmissão de bens imóveis, exceto nas circunstâncias elencadas no inciso II do dispositivo citado, que assim estabelece:

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

Em complemento, o art. 36 do CTN reforça o entendimento no sentido de que o ITBI não incide quando for efetivada a incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica. Além disso, no que diz respeito a “atividade preponderante” voltada à venda ou

locação de propriedade imobiliária ou cessão de direitos, o art. 37 do mesmo diploma prevê que nesses casos, verificada a preponderância, haverá a cobrança do referido imposto.

Na prática, a interpretação desse dispositivo constitucional para a aplicação da imunidade era pautada na observação se a empresa possuía atividade imobiliária preponderantemente ou não. Dessa forma, não havia até então preocupação sobre o valor do imóvel incorporado para a realização do capital da empresa, uma vez que era comum que a imunidade do ITBI abrangesse todos os bens, conforme entendimento da primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, no julgamento dos autos da apelação e reexame necessário nº 70037092442, que consignou o seguinte: “Incide a imunidade do ITBI sobre todos os bens imóveis indicados à integralização do capital social”.

A partir de entendimentos como esse firmado pelo TJRS, verificou-se que o art. 156, § 2º, I da Constituição Federal era omissivo quanto ao alcance da imunidade do ITBI no que tange a integralização do capital social. Ou seja, se incidiria a imunidade apenas no valor a ser integralizado ou em todo o imóvel a ser incorporado.

Além do mais, também foi observado que a interpretação do dispositivo estava acarretando divergências, até que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso extraordinário 796.376 (Tema 796), onde discutia-se essa questão, posicionou-se no sentido de que a imunidade em relação ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, sendo esse o real sentido da imunidade prevista no art. 156, § 2º, inciso I da CRFB/88.

A saber, o Recurso Extraordinário 796.376 de Santa Catarina/RS, refere-se uma holding familiar (Lusframa Participações Societárias LTDA), que buscou a reforma do acórdão que assentou a incidência do ITBI na integralização do capital, afastando a imunidade tributária prevista no art. 156, § 2º, inciso I da CF.

O caso em comento tinha como capital social da empresa o valor de R\$ 24.000,00, sendo integralizado 17 imóveis, cujo valor total dos bens fez a quantia de R\$ 802.724,00, ou seja, um valor consideravelmente superior ao do capital social, de modo que a autoridade coatora não quis emitir a guia de imposto com a imunidade integral.

Nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski,

Cármen Lúcia e Edson Fachin, foi fixada a seguinte tese: "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 da decisão, o Ministro Alexandre de Moraes restringiu o alcance para a imunização da operação ao valor do capital integralizado, incondicionalmente, salvo nas hipóteses de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica. Portanto, o ministro reproduziu literalmente o 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, e ainda desenvolveu uma nova tese favorável aos contribuintes que exerçam preponderantemente atividades imobiliárias.

Ademais, é importante destacar o voto vencedor, proferido pelo Min. Alexandre de Moraes nos autos do Recurso Extraordinário nº 796.376 (Tema 796), onde, em face do inciso I do §2º do artigo 156 da CRFB/88, ele faz uma interpretação literal ao realizar a distinção das imunidades da seguinte forma: "realização de capital" (integralizações) e "incorporação de bens" (fusão, cisão ou incorporação).

Nesse sentido, o Ministro concluiu que a primeira hipótese de imunidade, qual seja, no tocante a "realização de capital", é incondicionada, enquanto na segunda, "incorporação de bens", a imunidade tributária só incidirá caso a pessoa jurídica, proprietária do patrimônio, não desenvolva atividade preponderantemente imobiliária. (GHILARDI; FREDERICO; BASTOS; 2021)

Em resumo, o art. 156, § 2, I da CF deve ser dividido em duas partes, uma que traz o entendimento de imunidade condicionada, referente ao trecho do dispositivo que versa sobre a não exploração de atividade imobiliária de maneira preponderante, enquanto a segunda parte se trata da imunidade incondicionada, ou seja, que independe da atividade, mas que respeite o teto do valor do capital integralizado.

Sobre outra perspectiva foi o voto vencido, onde o Ministro Marco Aurélio manifestou-se no sentido de que o ágio na subscrição de cotas ou ações deve receber o mesmo tratamento, seja no investimento direto em sociedade empresária ou ainda na integralização de capital pura e simples. Sendo assim, para o Ministro ainda que o valor dos bens exceda ao limite do capital a ser integralizado, haverá a imunidade do ITBI. (GHILARDI; FREDERICO; BASTOS; 2021).

Em contrapartida, o Ministro Alexandre de Mores afirma que a incidência da imunidade sobre o excedente ao valor do capital subscrito nada mais é do que uma interpretação extensiva, e tratando-se de imunidade, a Suprema Corte não aceita o

emprego dessa técnica interpretativa, por se tratar de uma exceção à capacidade contributiva.

Dessa forma, tratando-se de imunidade tributária, a interpretação deve ser restritiva ou literal, sendo respeitada a finalidade esculpida pelo legislador, de modo que a ampliação do sentido da norma, tal como sugeriu o Ministro Marco Aurélio ao realizar uma interpretação teleológica, afastaria a essência pretendida, contribuindo de certa forma na formação de uma instabilidade jurídica.

Além disso, na integralização do capital social da pessoa jurídica, acontece de os sócios destinarem patrimônio com valor excedente para a realização do capital, em tais circunstâncias, o ágio alimentará a chamada reserva de capital, que é outra conta do patrimônio líquido, conforme prevê o art. 182, § 1º, alínea “a”, da Lei nº 6.404/1976.

Destarte, o art. 200 da Lei nº 6.404/76 estabelece que “As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para: IV - incorporação ao capital social”. Por conseguinte, é questionado se a imunidade tributária também alcança a reserva de capital, que nada mais é do que a contribuições dos sócios, acionistas e terceiros que investem na pessoa jurídica, constituindo recursos não são provenientes da atividade operacional. (CARVALHO, 2021)

No entanto, o Ministro Alexandre de Moraes, no inteiro teor do acórdão (RE 796376/SC), esclareceu essa controvérsia: “não se admite é que, a pretexto de criar-se uma reserva de capital, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas, o arrepio da norma constitucional e em prejuízo ao Fisco municipal”.

Por fim, mesmo após o Supremo Tribunal Federal se posicionar sobre o tema e solucionar a controvérsia, algumas municipalidades passaram a interpretar a tese fixada pela Suprema Corte de forma totalmente equivocada, pois começaram a exigir a cobrança do tributo (ITBI) sobre a diferença entre o valor venal do imóvel e o valor para a integralização do capital.

Destarte, para aprofundar o estudo sobre o Tema 796 do STF que será abordado logo a diante, a próxima seção tem a finalidade de definir, primeiro, o que é base de cálculo, como é realizada e para que serve, no intuito de iniciar uma reflexão sobre a maneira como é feito cálculo sobre o ITBI pelo fisco municipal na cobrança do respectivo tributo nos moldes do entendimento trazido pela Suprema Corte.

4.2 FUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS

Nesta seção será explicada de forma sucinta o que é base de cálculo e frisar de que maneira se dá a arrecadação do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) para facilitar o entendimento da última seção. A importância de deslindar sobre o assunto decorre da necessidade de compreender o papel desempenhado pelas municipalidades na cobrança do respectivo tributo quando o fisco estiver diante de uma situação que não corresponda com as hipóteses imunizantes constantes na Constituição Federal e que, no entanto, diga respeito ao entendimento do STF em análise.

Dessa forma, segundo Sabbag (2021) a base de cálculo é uma grandeza do fato gerador que tem o objetivo de indicar o valor que o contribuinte deverá pagar sobre determinado tributo. Por oportuno, merece ser esclarecido que tributos poderão ser instituídos por todos os entes federados, seja pela União, Estados, Distrito Federal e os Município, e as modalidades existentes estão previstas no art. 145 da CRFB/88, sendo elas:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Por outro lado, o parágrafo segundo do art. 145 da CRFB/88 e art. 77, parágrafo único do CTN, as taxas não poderão ter a mesma base de cálculo dos impostos, assim como os impostos também não poderão ter a mesma base de cálculo das taxas, “sob pena de constituirmos um tributo pelo outro (STJ, REsp 2.220/SP-1990)”. (SABBAG, ano, p.66)

Logo, depreende-se que tal vedação sobre a existência de base de cálculos semelhante entre impostos e taxas, além de estar expressa tanto na Constituição, também é reforçada por lei complementar infraconstitucional, CTN. Nesse mesmo sentido é a lição trazida por Roberto Caparroz (2022, p.53):

A Constituição determina que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, comando extremamente salutar que veda a sobreposição de espécies tributárias, porque do contrário as taxas poderiam alcançar fatos jurídicos já gravados por meio de impostos, cuja definição foi predeterminada pelo constituinte. Qualquer tentativa de fazer incidir a espécie taxa sobre a base de cálculo (entenda-se: situação jurídica) já compreendida na área de abrangência dos impostos será inconstitucional, e deverá ser repelida pelos tribunais competentes.

Portanto, sendo o ITBI um imposto, Luciano de Almeida Pereira (2011, p.08), no intuito de diferenciá-lo dos demais tributos que foram citados, esclarece que o imposto se trata de um valor devido à Fazenda Pública e pago por pessoas e também por organizações, mas para tanto é necessário constituir uma base de cálculo e um fator gerador. Além disso, o autor explica que o imposto tem a finalidade de “custear o Estado para que, em contrapartida, haja por parte do Estado obrigação de prestar esse ou aquele serviço, ou realizar determinada obra relativa ao contribuinte”.

Assim sendo, a base de cálculo do ITBI, segundo artigo 38 do Código Tributário Nacional é o valor venal do imóvel. Contudo, deve ser adiantado que existe uma controvérsia sobre isso, a qual será abordada na próxima seção, pois o Superior Tribunal de Justiça estabelece que a base de cálculo do ITBI é o valor de mercado ou declarado pelo contribuinte, e não o seu valor venal, que é aquele atribuído pelo próprio poder público.

Feita a ressalva, Damascena (2023) explica que o pagamento do aludido imposto ocorre no momento do registro da escritura pública do imóvel no cartório de registro de imóveis. Somente com o pagamento do encargo que a transação imobiliária é oficializada, caso contrário o negócio jurídico é prejudicado. Portanto, trata-se de uma obrigação imposta pela Administração Tributária para a transferência de imóveis, cujo valor do tributo se dará através da avaliação do imóvel inserido no Cadastro Imobiliário (valor venal).

De acordo com Caparroz (2022), “a multiplicação da base de cálculo pela alíquota define o valor do montante devido pelo sujeito passivo, que integra o conceito de crédito tributário e é apurado mediante lançamento. ”

Diante disso, para calcular o imposto na prática é necessário utilizar o valor venal para em seguida multiplica-lo pelo valor da alíquota deduzido mediante porcentagem. Por exemplo, se o valor venal de um imóvel é R\$ 200.000,00 (duzentos

mil reais), deve multiplica-lo pelo valor da alíquota; se a alíquota for de 2% (dois por cento), o imposto devido para a transferência será de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais).

Compreendido, portanto, como é feito o cálculo para o lançamento tributário com fulcro no art. 38 do CTN, a próxima seção busca desvendar como alguns municípios estão atuando perante as situações imunizantes elencadas no art. 156, § 2º, I da CF, e se há (in) constitucionalidade quanto a atuação das municipalidades quanto a base de cálculo utilizada para a arrecadação do imposto face a aplicação do Tema 796 do STF.

4.3 (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INTERFERÊNCIA DOS MUNICÍPIOS NA COBRANÇA DE ITBI

A presente seção versa sobre a atuação dos municípios na cobrança do ITBI no que concerne ao excedente do valor do imóvel para a realização de capital. Conforme articulado no desenvolvimento deste trabalho, a competência para instituir esse imposto é própria dos municípios, os quais deixam de arrecadar o tributo diante das hipóteses imunizantes já mencionadas.

No entanto, a partir de um aprofundamento sobre o tema foi observado que algumas municipalidades vêm aplicando a tese do Recurso extraordinário 796.376 (Tema 796 do STF) de maneira totalmente equivocada, haja vista que o voto do Ministro Alexandre de Moraes consignou que haverá a incidência do ITBI apenas sobre o montante que ultrapassasse o valor do capital social da pessoa jurídica. Em contrapartida, há Municípios que realizam interpretações destoantes, pois passaram, após a consolidação do entendimento pela Suprema Corte, a arrecadarem o ITBI sobre a diferença do valor de mercado declarado pelo contribuinte e o valor venal.

Natasha Meneguelli (2023) explica que o valor venal é uma estimativa de preços feita pelo poder público que vai influenciar na base de cálculo dos tributos que porventura possam incidir sobre o imóvel (IPTU e ITBI, por exemplo). Dessa forma as prefeituras não seguem à risca o valor de mercado do imóvel, instituindo fórmulas de cálculos diferentes. Contudo, de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a base de cálculo do ITBI não é o valor venal do imóvel, mas sim o valor da transação que foi declarado pelo contribuinte.

Para elucidar como o tema estava sendo tratado pelos tribunais de justiça na prática antes do posicionamento do STJ, abaixo segue transcrito a ementa da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, com manifestação nos autos da Apelação Cível 1003176-82.20021.8.26.0438:

Apelação. Mandado de Segurança. Imunidade Tributária (art. 156, § 2º, I da CF). Integralização de capital social mediante a incorporação de imóveis. Pretensão de afastamento da incidência de ITBI sobre eventual diferença entre o valor do bem imóvel declarado pelo contribuinte e o valor venal do bem imóvel avaliado pela prefeitura. Sentença denegatória a ser mantida. Incidência, na hipótese, do tema 796 do STF, a saber: "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". E, quanto ao correto parâmetro de avaliação do bem, registre-se que o art. 38 do CTN estabelece que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Nessa esteira, como já assentado pela doutrina e jurisprudência, adota-se, tanto para o IPTU, como para o ITBI, o mesmo valor, considerando-se aquele que for maior entre o valor venal e o valor da transação imobiliária, a fim de que não haja inobservância ao princípio da legalidade. No caso dos autos, o valor venal do bem é maior do que o declarado pelo impetrante, motivo pelo qual é correta a cobrança fazendária relativa ao ITBI sobre o valor que excedeu a integralização ao capital social, com base no valor venal apurado pelo Município, conforme guias de fls. 32/34. Nega-se provimento ao recurso. (TJ-SP - AC: 10031768220218260438 SP 1003176-82.2021.8.26.0438, Relator: Beatriz Braga, Data de Julgamento: 10/05/2022, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 10/05/2022)

Nota-se que o entendimento do acordão foi no sentido de que o valor venal do imóvel no caso em análise era superior ao valor declarado pelo contribuinte, fazendo jus ao determinado pelo STF, ou seja, incide a cobrança do ITBI sobre o valor que exceder o da integralização. Por outro lado, a situação descrita gera certa insegurança jurídica, pois há uma manifesta divergência entre o entendimento anunciado pelo STF e o valor que deve ser considerado para a base de cálculo do ITBI.

Diante da controvérsia, a questão foi submetida a julgamento no STJ, Tema Repetitivo 1113, onde se buscou definir a base de cálculo do ITBI, sendo indagado se a ação do valor venal fixado pelo fisco municipal seria assertiva. Portanto, o Superior Tribunal de Justiça acabou firmando a seguinte tese:

a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da

transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Por outro lado, o artigo 38 do CTN determina que a base de cálculo do ITBI é valor venal do imóvel, o que contraria a tese do STJ. Diante dessa controvérsia, passou-se a questionar a constitucionalidade da atuação dos municípios na cobrança do ITBI sobre a ótica do Tema 796 do STF.

Sendo assim, para a aplicação do Tema 796 do Supremo Tribunal Federal o correto seria seguir a linha do STJ (valor de mercado declarado pelo contribuinte) ou a contida no Código Tributário: “A base de cálculo do imposto é o valor venal”?

Eis a questão, mas após a fixação da tese pelo STJ os tribunais de justiça começaram a aplica-la nas controvérsias envolvendo a Tema 796 do STF e a base de cálculo utilizada pelo fisco municipal. A saber, a 14ª Câmara de Direito Público do município de São Paulo-SP, de relatoria da Desembargadora Silvana Malandrino Mollo, afastou o valor venal como base de cálculo do ITBI e aplicou o Tema 1113 do STJ, conforme elucidado a seguir:

APELAÇÃO CÍVEL e REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança – ITBI – Sentença que concedeu a segurança almejada, para afastar o valor de referência como base de cálculo do ITBI, fixando o valor da transação do imóvel, conforme Resp nº 1.937.821/SP – Manutenção do r. decisório – Preliminares de suspensão do processo e inadequação da via eleita, afastadas – Desnecessidade de dilação probatória – Base de cálculo do ITBI deve ser aquela fornecida pelo contribuinte, considerando o valor efetivo da transação – Defeso ao Município surpreender o contribuinte com outro valor que não reflita essa realidade – Tese fixada pelo E. STJ no julgamento REsp 1.937.821 (Tema Repetitivo 1.113) – Recurso Voluntário da Municipalidade e Recurso Oficial não providos.(TJ-SP - APL: 10621778620218260053 SP 1062177-86.2021.8.26.0053, Relator: Silvana Malandrino Mollo, Data de Julgamento: 14/06/2022, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 14/06/2022)

Nesse contexto, a base de cálculo do imposto não pode ser um valor atribuído unilateralmente pela Municipalidade, pois não reflete o real valor de mercado do imóvel, que deve se lastrar em critérios mercadológicos; se assim fosse, levaria em consideração apenas elementos como metragem e localização. Entretanto, o preço do imóvel negociado entre as partes (valor da transação imobiliária) deve refletir o valor da

venda e, portanto, necessita gozar de presunção de veracidade e de boa-fé. Sobre isso, a relatora Silvana M. Mollo esclarece:

(...) Desse modo, em consonância com a regra do art. 150 do CTN, a base de cálculo do ITBI deve ser aquela fornecida pelo contribuinte, considerando o valor efetivo da transação, cabendo ao Município, caso queira, impugná-la, nos termos do art. 148 do CTN, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, instaurando processo administrativo próprio, observados os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa. (TJ-SP - APL: 10621778620218260053 SP 1062177-86.2021.8.26.0053, Relator: Silvana Malandrino Mollo, Data de Julgamento: 14/06/2022, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 14/06/2022)

Portanto, servindo a tese firmada pelo STJ como paradigma, tem-se que a atuação das municipalidades que utilizarem a base de cálculo de maneira equivocada para suscitar a aplicação do Tema 796 do STF se mostra indevida e, sobretudo, inconstitucional, não devendo o fisco se valer de uma interpretação distinta da atribuída pelos tribunais, até porque, ao que tudo indica, o poder judiciário já formou seu convencimento sobre o assunto e harmonizou o entendimento de ambas as Cortes.

Não se deve olvidar, contudo, que os Municípios têm autonomia político-administrativa em respeito ao princípio da separação dos poderes, como resultado o fisco municipal não fica adstrito ao valor da transferência do imóvel para a fórmula do cálculo, sendo possível a instauração de procedimentos administrativos para a fixação da base de cálculo do imposto quando o valor do imóvel se revelar incompatível.

Ante o exposto, emerge o raciocínio de que, sem que haja uma concessão prévia do direito constitucional ao contraditório, a incidência do ITBI vinculada à base de cálculo do IPTU é indevida, por isso inconstitucional, pois fere o princípio ao contraditório e ampla defesa previsto no artigo 5º, LV da Constituição Federal. Em razão disso, não deve o Tema 796 do STF ser interpretado em prejuízo ao contribuinte sem que antes seja considerada a necessidade da instauração do procedimento administrativo para impugnar o valor declarado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho partiu do pressuposto de que após a fixação da tese do tema 796 do STF, oriunda do Recurso Extraordinário 796.376 de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, muitas municipalidades passaram a suscitar a aplicação da tese de maneira equivocada para arrecadação do imposto. Em linhas gerais, discutiu-se no R.E. se incidiria ITBI sobre o valor do imóvel que excedesse ao valor para a realização do capital social de uma pessoa jurídica.

O caso em tela se referiu a uma holding familiar que utilizou um patrimônio, cujo valor era superior ao valor para a realização de capital, e a partir dessa diferença foi discutido se haveria a imunidade do ITBI, conforme é garantido pela Constituição Federal para casos onde há transferência de patrimônio para incorporar o capital de uma empresa.

Em resumo, a Suprema Corte compreendeu que, sim, quando o valor do imóvel for superior ao da quota necessária para a realização do capital deve incidir ITBI sobre a diferença. A manifestação do Ministro Redator Alexandre de Mores consignou que a interpretação do art. 156, § 2º, inciso I da CRFB/88, deve ser restrita ou literal, e não teleológica, conforme se depreendeu do voto do Ministro relator Marco Aurélio.

Diante disso, foi de suma importância articular sobre hermenêutica jurídica e técnicas de interpretação, pois assim contribuiu para a compreensão do julgamento e, principalmente, dos votos proferidos pelos ministros Alexandre de Moraes (Redator) e Marco Aurélio (Relator).

Além do mais, ressaltou-se que existe uma diferença entre imunidade tributária e isenções. No caso da não incidência do ITBI quando há a transferência do imóvel para a realização de capital, estamos diante de uma hipótese imunizante, pois assim está disciplinado no art. 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

Por sua vez, as isenções poderão ser concedidas pelos entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e estarão previstas em legislações ordinárias ou complementares editadas por eles mesmos, como forma de promover políticas de incentivo fiscal.

Ato contínuo, discutiu-se sobre a base de cálculo para o lançamento da obrigação tributária no caso do ITBI, a partir disso foi constatado que existe controvérsias sobre o assunto, eis que o Código Tributário Nacional estabelece no art. 38

que a base de cálculo do ITBI será o valor venal do imóvel, em contrapartida o STJ no Tema Repetitivo 1113 entendeu que será o valor declarado pelo contribuinte.

Em razão disso, os tribunais de justiça, no que tange a aplicação da tese fixada no Tema 796 do STF, passaram a recorrer ao entendimento do STJ sobre a base de cálculo, contrariando assim a previsão do CTN, conforme pode ser observado, por exemplo, no julgamento da 14ª Câmara de Direito Público do Estado de São Paulo.

Além do mais, passou-se a observar a maneira como as municipalidades estão aplicando o Tema 796 do STF, sendo verificado um equívoco quanto a arrecadação do ITBI nos casos onde o valor do imóvel for superior ao da realização do capital social, uma vez que muitos municípios passaram a cobrar o referido tributo calculando a diferença entre o valor venal do imóvel e o valor declarado pelo contribuinte.

A partir dessa constatação, indagou-se se a respectiva cobrança estaria de acordo com os entendimentos harmonizados entre o STJ e STF, especialmente em consonância com a própria Constituição Federal.

Portanto, em resposta a problemática proposta, restou demonstrado que a cobrança do ITBI, nesses moldes, viola o princípio do contraditório e da ampla defesa previsto no art. 5º, LV da Carta Constitucional. Por conseguinte, deve os municípios, caso discordarem do valor declarado pelo contribuinte, instaurar procedimento administrativo e assegurar a defesa prévia, pois, se assim for, a atuação do fisco municipal proporcionará mais segurança jurídica e mitigará as controvérsias judiciais sobre o tema.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. O órgão jurisdicional e a sua função. São Paulo. Malheiros, 1997. P. 150. Acesso em 05/12/2022

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137. Acesso em 10/12/2022

_____. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.html. Acesso em 01/12/2022

_____. Código Civil Brasileiro. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.html. Acesso em 23/01/2023

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constituicao.html>. Acesso em 01/12/2022

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Sociedades por Ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.html. Acesso em 15/01/2023

_____. Supremo Tribunal Federal STF – RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 796376 SC. Publicação em 25/08/2020, julgamento 5 de agosto de 2020. Relator Marco Aurélio. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/917924746> Acesso em 02/12/2022

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo - AC: 10008122820228260075 SP 1000812-28.2022.8.26.0075. Relator: Raul De Felice, Data de Julgamento: 09/01/2023, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 09/01/2023. Acesso em 15/01/2023

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo - AC: 10031768220218260438 SP 1003176-82.2021.8.26.0438, Relator: Beatriz Braga, Data de Julgamento: 10/05/2022, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 10/05/2022. Acesso em 15/01/2023

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo - APL 1062177-86.2021.8.26.0053 SP 1062177-86.2021.8.26.0053, Relatora: Silvana Malandrino Mollo, Data de Julgamento: 14/06/2022, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 14/06/2022. Acesso em 15/01/2023

_____. Superior Tribunal de Justiça: Precedentes Qualificados. Tema Repetitivo 1113. Disponível em https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?

novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1113&cod_tema_final=1113.
Acesso em 25/01/2023

_____. Tribunal de Justiça de Goiás TJ-GO – APELAÇÃO CIVIL EM PROC. DE EXEC. FISCAL: AC 0324989-70.2011.8.09.0006. Anápolis 3ª Câmara Cível. DJ 1672 de 18/11/2014, Julgamento 11 de Novembro de 2014. Relator Dr(a). Doraci Lamar Rosa Da Silva Andrade. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-go/937045789>. Acesso em 10/01/2023

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul TJ-RS – Apelação e Reexame Necessário: REEX 70034092442 RS. Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível. Publicação 22/10/2010, Julgamento 6 de Outubro de 2010. Relator Luiz Felipe Silveira Difini. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rs/924101911>. Acesso em 15/01/2023

DAMASCENA, Breno. Vai vender ou comprar um imóvel? Saiba o que é ITBI e como calcular esse imposto. São Paulo: Estadão, publicado em 29/03/2019. Disponível em: <https://imoveis.estadao.com.br/compra/saiba-que-e-o-itbi/>. Acesso em 04/03/2023

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 1999, 794 p. Acesso em 10/12/2022.

CAPARROZ, Roberto. Direito tributário (Coleção esquematizado). São Paulo: Saraiva, Ed. 6º, 2022, p. 147. Acesso em 09/12/2022.

_____. Direito tributário (Coleção esquematizado). São Paulo: Saraiva, Ed. 6º, 2022, p. 303. Acesso em 09/12/2022.

COELHO, Luiz Fernando. Lógica jurídica e interpretação das leis. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. Acesso em 10/12/2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Acesso em 10/12/2022.

ELTZ, Magnum Koury de Figueiredo. Hermenêutica e argumentação jurídica. SAGAH, Porto Alegre, 2018. Acesso em 08/12/2022.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. São Paulo: RT, 1971, p. 117. Acesso em 10/12/2022.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. P. 297. Acesso em 14/12/2022

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Interpretação Literal das Isenções Tributárias em Proposições Tributárias. São Paulo, Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975, p. 62. Acesso em 08/12/2022.

HARADA, K. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 26ª Ed. 2017. Acesso em 08/12/2022.

IAMUNDO, Eduardo. *Hermenêutica e Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2017. Acesso em 08/12/2022.

JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. 3ª Edição. São Paulo, Ed. ATLAS S.A, 2001. Acesso em 13/12/2022.

LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do direito*. 33 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002. Acesso em 10/12/2022.

LINDB. Decreto-Lei n.º4.6577, de 4 de setembro de 1942, alterado pela Lei n.º12.3766 de 2010. Acesso em 05/12/2022

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362. Acesso em 18/12/2022.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Forense, 23ª Ed., Rio de Janeiro, 2021. Acesso em 08/12/2022.

MENEGUELLI, Natasha. Valor venal do imóvel: tudo o que precisa saber. APÊ11, Santander, 11 de janeiro de 2023. Disponível em: <https://www.ape11.com.br/valor-venal-do-imovel-tudo-o-que-voce-precisa-saber/>. Acessado em 29/01/2023.

MINTO, Rafael Martins. *Classificação das imunidades tributárias: um guia para as provas*. Descomplica: MasterJuris, publicado em 22 de setembro de 2020. Disponível em: <https://masterjuris.com.br/classificacao-das-imunidades-tributarias-um-guia-para-as-provas/>. Acesso em 10/01/2023

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade e seus novos aspectos, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n.34, 1998, p. 19. Acesso em 08/12/2022.

PEREIRA, Luciano de Almeida. *Direito Tributário Simplificado*. São Paulo: Saraiva, 2011. Acesso em 10/12/2022.

SABBAG, Eduardo. *Direito Tributário Essencial / Eduardo Sabbag*. – 8. ed. – Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p.143. Acesso em 02/12/2022.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica e interpretação jurídica*. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2019. Acesso em 02/12/2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Interpretação das leis tributárias*. In: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 379. Acesso em 02/12/2022.

WANDERLEY, Maira Cauhi. A interpretação da norma tributária segundo o Código Tributário Nacional.: Análise legal e doutrinária da interpretação tributária. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4755, 8 jul. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/34953>. Acesso 14/12/2022

ZUGMAN, Daniel; GHILARDI, Beatriz; BASTOS, Frederico. O STF, o ITBI e a integralização de imóveis ao capital social. Conjur, 27 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-27/opiniaao-stf-itbi-integralizacao-imoveis-capital-social>. Acesso em: 20/02/2023