

SOCIEDADE EDUCACIONAL DE SANTA CATARINA – UNISOCIESC

IZADORA CRUCILLO MACEDO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ITBI QUANDO DA
INTEGRALIZAÇÃO A PESSOA JURÍDICA DE IMÓVEL COMO CAPITAL
SUBSCRITO NO ÂMBITO DE SANTA CATARINA E OS IMPACTOS DA DECISÃO
PROFERIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376 PELO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

BLUMENAU – SANTA CATARINA

2021

IZADORA CRUCILLO MACEDO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ITBI QUANDO DA
INTEGRALIZAÇÃO A PESSOA JURÍDICA DE IMÓVEL COMO CAPITAL
SUBSCRITO NO ÂMBITO DE SANTA CATARINA E OS IMPACTOS DA DECISÃO
PROFERIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376 PELO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do Título de Bacharel em Direito
da Sociedade Educacional de Santa
Catarina – Unisociesc – Blumenau/SC.

Orientador: Professor Me. Tiago Meyer
Mendes

BLUMENAU – SANTA CATARINA

IZADORA CRUCILLO MACEDO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ITBI QUANDO DA
INTEGRALIZAÇÃO A PESSOA JURÍDICA DE IMÓVEL COMO CAPITAL
SUBSCRITO NO ÂMBITO DE SANTA CATARINA E OS IMPACTOS DA DECISÃO
PROFERIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de Bacharel e aprovado em sua forma final pelo Curso Direito.

Blumenau/SC, 7 de Julho de 2021.

Suzete Habitzreuter Hartke
Coordenadora do Curso

Me. Tiago Meyer Mendes
Professor Orientador

Me. Mayara Pellenz
Avaliador

Me. Bruno Thiago Krieger
Avaliador

AGRADECIMENTOS

Ao Bruno, pelo companheirismo, força, inspiração e comprometimento em fazer dos momentos vividos, os mais divertidos e felizes que poderiam ser, sempre evidenciando o que há de bom e o quanto podemos ser mais. Meu maior incentivador e crítico. Obrigada por me trazer leveza e construir comigo tanto saber!

À Gisele, pessoa incrível, bondosa e batalhadora, um exemplo feminino de humildade e sabedoria. À essa pessoa tão carinhosa, meu muito obrigada!

Aos meus irmãos e minha avó, porque mesmo sem saberem, são minha base e me impulsionam para minha melhor versão.

Ao meu orientador, Tiago Meyer Mendes, pela dedicação e serenidade com que supervisionou este trabalho, mas, sobretudo, pela humanidade com que lidou nesta trajetória. Obrigada pelo teu tempo!

Por fim, meu muito obrigada a todos que contribuíram para o que eu sou hoje, e, especialmente, aqueles que fortaleceram o dinamismo do meu conhecimento, fomentaram minha evolução e nutriram minha experiência, tanto profissional quanto pessoal. Vocês fizeram parte disso!

“Se vi mais longe é por estar sobre ombros de gigantes”

Isaac Newton

RESUMO

Este estudo tem por finalidade construir uma análise crítica dos impactos do julgamento no Recurso Extraordinário nº 796.376 pelo Supremo Tribunal Federal que decidiu, em 28 de setembro de 2020, por maioria dos votos, que não há imunidade tributária do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). As questões a serem apresentadas têm como propósito evidenciar as lacunas que envolveram a decisão que negou o provimento ao tema de repercussão geral com base em um método dialético que evidencia algumas considerações sob uma linha constitucional e principiológica para apurar em que medida incide a imunidade tributária quando da integralização de imóvel como capital subscrito à pessoa jurídica e, sobretudo, quais os impactos econômicos e de formação do capital social nas empresas ante a decisão prolatada pela Suprema Corte. Procura-se demonstrar, neste ponto, a inconstitucionalidade da cobrança parcial do ITBI alegada pelos municípios, visto que não há amparo legal pormenorizando qualquer valor que excede a quantia a integralizar, bem como os reflexos da não abrangência específica entre o valor declarado e o valor de mercado. Em que pese a deliberação em sentido contrário pelo judiciário, faz-se necessário abarcar sobre a atividade e desenvolvimento das organizações e seu papel na sociedade. Preceitua-se, ainda, os conceitos de imunidade, competência e incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, objetivando elucidar os argumentos trazidos pelo fisco municipal em contraponto a imunidade total do ITBI, fomentando uma pesquisa a respeito da desoneração ou não do imposto para bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica a um valor de mercado pelo simples fato de ser ou não conveniente, inclusive uma análise sob viés do cabimento da pena de prática do *bis in idem*. Por fim, emprega-se neste trabalho um método dedutivo, cujo procedimento utilizado é o interpretativo, sob técnicas de pesquisas bibliográficas acerca do tema, bem como análise pormenorizada de decisões judiciais do Tribunal de Justiça de Santa Catarina.

Palavras-chave: Imunidade. ITBI. Capital Social. Decisão. STF. Lacunas.

ABSTRACT

The purpose of this study is to construct a critical analysis of the impacts of the judgment in Extraordinary Appeal No. 796.376 by the Federal Supreme Court, which decided, on September 28, 2020, by majority vote, that there is no tax immunity of the real estate transfer tax (ITBI). The issues to be presented are intended to show the gaps surrounding the decision that denied the general repercussion issue based on a dialectic method that highlights some considerations under a constitutional and principiological line to determine to what extent tax immunity applies when real estate is paid in as capital subscribed to a legal entity and, above all, what are the economic and capital formation impacts on companies in light of the decision handed down by the Supreme Court. We try to demonstrate, at this point, the unconstitutionality of the partial collection of the ITBI alleged by the municipalities, since there is no legal support detailing any value that exceeds the amount to be paid in, as well as the reflexes of the non-specific coverage between the declared value and the market value. In spite of the judiciary ruling otherwise, it is necessary to cover the activity and development of the organizations and their role in society. The concepts of immunity, competence and incidence of the, that there is no tax immunity of the real estate transfer tax are also precepted, with the objective of elucidating the arguments brought by the municipal tax authorities in opposition to the total immunity of the ITBI, fostering a survey regarding the exemption or not of the tax for assets incorporated to the patrimony of a legal entity at market value for the simple fact of being convenient or not, including an analysis under the bias of the appropriateness of the penalty of the practice of bis in idem. Finally, a deductive method is used in this work, whose procedure used is the interpretative, under techniques of bibliographical research on the subject, as well as detailed analysis of judicial decisions of the Court of Justice of Santa Catarina.

Palavras-chave: Immunity. ITBI. Capital Stock. Decision. STF. Gaps.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2.	IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI.....	10
2.1	Conceito, Incidência e Base de Cálculo.....	12
2.2	Competência e Imunidade tributária quando da integralização a pessoa jurídica de imóvel como capital subscrito.....	13
2.3	Da integralização do capital social na empresa e os reflexos da imunidade tributária do ITBI: princípios e limitações do poder de tributar.....	21
2.4	A incidência da imunidade do ITBI à luz da função social da empresa: o desenvolvimento das organizações e seu papel na sociedade.....	23
3.	RECURSO EXTRAORDINÁRIO 796.376	28
3.1	Uma análise da decisão no Recurso Extraordinário 796.376 proferida pelo Supremo Tribunal Federal: imunidade parcial do ITBI?	28
3.2	Os impactos da decisão do Supremo Tribunal Federal para as empresas catarinenses: há omissão por trás do julgamento?	34
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	38

1. INTRODUÇÃO

A imunidade tributária está respaldada pela Constituição Federal em seu artigo 156, parágrafo segundo, inciso I e ratificada pela norma infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 35 e 36.

Denota-se, inicialmente, que a imunidade é claramente verificada para casos em que houver integralização de imóvel como capital subscrito à pessoa jurídica. Frise-se, aliás, que o texto constitucional é claro no sentido de que não há incidência parcial do ITBI, tampouco amparo legal para cobrança parcial para legitimar o ato quanto ao valor que excede a quantia a integralizar.

A partir disso, utiliza-se neste trabalho a metodologia bibliográfica e documental para apurar a percepção do tribunal catarinense, bem como analisar os pontos de vista abordados a respeito do ITBI e sua aplicabilidade, assim como seus reflexos imediatos para melhor desenvolver as ideias no caso em estudo. Para tanto, foram observados precedentes do estado de Santa Catarina, além da análise dos votos dos magistrados que contribuíram para a prolação do acórdão na Suprema Corte, tal qual estudos de autores diversos relacionados ao direito tributário, especialmente daqueles contemporâneos – a julgar pelo tema recente, que propuseram uma discussão teórico-prática sobre o tema específico.

Com efeito, pretende-se indagar acerca do alcance da imunidade tributária em consonância com as últimas considerações do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Neste contexto, busca-se demonstrar a aplicabilidade da imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI relativo à incorporação de bem imóvel a pessoa jurídica quando utilizado como capital. Outrossim, busca-se elucidar os argumentos objeto de discussão judicial, sanada – em princípio, pelo Supremo Tribunal Federal, bem como contribuir para melhor clareza dos pontos abordados pelo judiciário que negou a imunidade total, assim como expor os impactos das supostas lacunas acerca do alcance da imunidade do ITBI em imóvel cujo valor é maior que o capital da empresa.

Destarte, propõe-se examinar qual a dimensão da imunidade tributária no momento da integralização de imóvel como capital social a pessoa jurídica, tal como a influência do Supremo Tribunal Federal, ante a decisão do recurso extraordinário e seus reflexos econômicos e imediatos no cotidiano das organizações, a fim de que

consiga-se concluir a respeito da (in)constitucionalidade da cobrança parcial do imposto e, neste ponto, entender, portanto, a relação entre a norma e a prática jurídica.

Desta maneira, o estudo em questão mostra-se útil, vez que procura compreender os reflexos da decisão judicial e contrapor aos argumentos relativos à imunização do valor dos imóveis excedentes às quotas subscritas no tocante ao valor de mercado e o valor declarado. Ainda, será elencado o cuidado relativo à atividade preponderante da empresa que, de acordo com os termos legais, deverá observar o período posterior à incorporação do bem imóvel, para que este possa, de fato, ser desonerado do imposto.

Em momento final serão realizadas considerações sobre o incentivo às empresas, principalmente para argumentar o fomento da economia e elucidar questões como o surgimento de novas empresas e, sobretudo daquelas que já estão no mercado.

2. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI

Neste capítulo será abordado acerca do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), especialmente no que diz respeito a sua classificação e os princípios que o regem. Nesse sentido, forçoso esclarecer, de acordo com o Código Tributário Nacional, como se traduz o conceito de tributo. Veja-se:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em vista disso, cumpre salientar, portanto, que o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é um tributo municipal cuja transação é onerosa, de direitos reais sobre imóveis e entre pessoas vivas. Tais considerações, desta forma, são imprescindíveis para que compreenda-se os tópicos a seguir delineados, posto que são a base que rege a análise do alcance da imunidade. Assim, dentre as temáticas deste estudo, será ponderado o alcance da imunidade do ITBI, suas limitações e, deste modo, as notáveis divergências quanto a interpretação do texto constitucional, analisada sob as circunstâncias dos bens que excedem o limite do capital social a ser integralizado.

Note-se, contudo, que a temática demandada nesta produção acadêmica pressupõe o entendimento do que vem a ser o capital social e, em razão disso, cuida-se analisar que trata-se de um conjunto de instrumentos pelos quais os sócios transferem o seu patrimônio pessoal para o patrimônio da sociedade, visando, deste modo, sua constituição. Leciona, neste ponto, Fábio Ulhoa Coelho (2012, p. 107) ao dizer que:

Ao ingressar numa sociedade empresária, qualquer que seja ela, o sócio deve contribuir para o capital social. Se a sociedade está em constituição ou se houve aumento do capital social com novas participações, o ingressante subscreve uma parte. Ou seja, ele se compromete a pagar uma quantia determinada para a sociedade, contribuindo, assim, com o capital social e legitimando a sua pretensão à percepção de parcela dos lucros gerados pelos negócios sociais. Poderá fazê-lo à vista ou a prazo. Na medida em que for pagando o que ele se comprometeu a pagar, na subscrição, à sociedade, diz-se que ele está integralizando a sua participação societária. Quando todos os sócios já cumpriram com as respectivas obrigações de contribuir para a formação da sociedade, o capital social estará totalmente integralizado.

Ao compreender a ideia do capital social, não se pode deixar de trazer à baila a relevância principiológica do qual esta concepção enseja. Ademais, é interessante observar a integridade relativa entre o valor nominal e o valor real do bem utilizado como capital subscrito. Outrossim, insta esclarecer a diferença entre a subscrição e integralização. A primeira, diz respeito ao ato preliminar de informação dos sócios que irão compor o quadro societário. A segunda, entretanto, diz respeito ao pagamento das cotas subscritas. Logo, significa dizer a realização do capital.

Da mesma maneira, será indagado no tocante a autorização dos municípios para lançarem o ITBI quando da transferência de bens imóveis em realização de capital social, posto que, passível de (in) constitucionalidade, nos termos trazidos pelo acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal e legislação aplicável, que, por sua vez, foram primordiais para refletir até que ponto as empresas gozam da imunidade. Aliás, qual o reflexo por trás da ação dos municípios que usam de uma questão interpretativa para embasar ações de cobrança do ITBI, principalmente em oportunidades das quais o ente tributante não comprova que a atividade exercida pelo contribuinte seja preponderantemente imobiliária.

2.1 Conceito, Incidência e Base de Cálculo

O Imposto sobre Transmissão de Bens Móveis (ITBI) é um imposto cuja competência é atribuída aos municípios e está regulado no artigo 156, inciso II da Constituição Federal. O seu fato gerador está na característica temporal e, portanto, ocorre na transmissão por ato oneroso, por natureza ou cessão de direitos do bem imóvel – exceto os direitos reais de garantia, quando do registro imobiliário. Nesse sentido, extrai-se do artigo 35 e 36 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

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

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

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

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

Além disso, importante esclarecer que o fato gerador da obrigação principal é, nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. De modo que, ocorrida a transmissão da propriedade consoante os termos legais supracitados, constitui-se a obrigação tributária.

No que diz respeito a base de cálculo do ITBI, oportuno consignar que é o valor venal real do imóvel. A respeito deste conceito, assevera Kioshi Harada (2016, p. 157):

A base de cálculo, que é um dado objetivo e real, não deve variar em função deste ou daquele imposto; o quantum do tributo desejado pelo sujeito ativo deve, no caso, ser mensurado pela dosagem da alíquota incidente sobre a base de cálculo. Tanto para o ITBI, como para o IPTU o Município deve buscar o exato valor da base de cálculo (valor venal) na sua lei de regência, não sendo permitido o apego ao conceito doutrinário de valor venal para, por meio de uma interpretação canhestra, exigir o recolhimento do ITBI com base em valores de mercado fixados concretamente para todos os imóveis cadastrados,

com fundamento em “pesquisas de mercado”, o que é um verdadeiro absurdo jurídico.

Em outras palavras, compreende o valor atual de mercado, conforme preconiza o artigo 38 do Código Tributário Nacional (PICHILIANI, 2018, p. 418). Nesse ponto, esclarece Machado (2005, p. 395) que o valor venal do imóvel não representa o preço de venda e que, portanto, são questões distintas. Isso porque, o preço é fixado pelas partes, enquanto o valor do bem é fixado pelas condições de mercado – em princípio, pela lei da oferta e demanda. Ainda, sobre o tema, Borges (1978 apud BARRETO, 2001) afirma o valor venal é de natureza subjetiva e, por isso, de difícil mensuração, visto que influenciada por uma série de fatores, motivo pelo qual o valor venal não é necessariamente o valor do negócio realizado. Diante deste contexto, faz- necessário ressaltar que o valor venal trata-se do valor de mercado do bem, de modo que, não pode ser arbitrado pela municipalidade.

2.2 Competência e Imunidade tributária quando da integralização a pessoa jurídica de imóvel como capital subscrito

Conferida pela Constituição Federal em seu artigo 156, parágrafo 2º, inciso I, está sujeita a imunidade tributária à transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização ou integralização de capital, excluindo-os do campo da incidência de ITBI. Veja-se:

Art. 156.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - **Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos 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;** - *Grifou-se.*

Outrossim, corrobora o Código Tributário Nacional, especialmente no artigo 36:

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

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

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

Pois bem. Note-se que o texto constitucional é claro no sentido de que há imunidade tributária em casos de transmissões, a qualquer título, por ato oneroso, de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital subscrito. Sabbag (2005, p. 43) assim define a imunidade tributária:

[...] As imunidades representam uma delimitação negativa da competência tributária. Como a competência tributária representa o mister legiferante de criação de tributos, pode-se dizer que a regra imunitória se traduz em elemento de “incompetência tributária”. Imunidade é matéria de sede constitucional, materializando uma dispensa constitucional de pagamento de tributo [...]

Nessa mesma perspectiva, são dos dizeres de Ruy Barbosa Nogueira (1992, p. 22):

Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressas por meio de proibições ou exclusões de competência, não apenas para impedir a cobrança de impostos (...), mas vedação *a priori* da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio dos textos proibitivos, normativos e autoaplicáveis das *hipóteses negativas de atribuição de competência*.

Assim, a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, no cenário da própria delimitação de competência, impedindo, desta forma, com que a lei defina a incidência naquilo que já resguardou. Sobre competência, evidencia José Souto Maior Borges (2001, p. 378):

A competência tributária já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.

Tecendo comentários acerca da matéria, é possível observar que a imunidade tributária desempenha a limitação constitucional ao poder de tributar, em que pese não se possa equivocar-se um conceito com outro. Vale frisar, que as imunidades não importam como indicação de competência, embora façam parte do seu molde, em virtude de impedir o seu exercício em relação a determinados bens e situações por exemplo.

Outra situação curiosa a analisar-se, é questão sobre o pressuposto da existência de competência definida para instituir tributos e que posteriormente é eliminada e, portanto, comenta-se acerca dos termos de exclusão e supressão da competência tributária.

A respeito do tema, não se pode olvidar uma característica da competência impositiva, que dentre algumas, merece amparo a questão temporal do fato gerador que, segundo Harada (2006), os municípios devem respeitar o conteúdo da transmissão de bens imóveis, além do conceito em si, visto que somente opera-se com o registro do título de transferência no registro de imóveis competente. Flávio Tartuce (2015, p. 743-744) também aborda sobre a questão:

O registro do título aquisitivo é a principal forma derivada de aquisição da o art. 502 do CC/2002 ('O vendedor, salvo convenção em contrário, responde por todos os débitos que gravem a coisa até o momento da tradição.').

Nos termos do art. 108 do CC/2002, os contratos constitutivos ou translativos de direitos reais sobre imóveis devem ser feitos por escritura pública, se o imóvel tiver valor superior a trinta salários mínimos. A escritura pública é lavrada no Tabelionato de Notas, de qualquer local do País, não importando a localização do imóvel. Se o imóvel tiver valor igual ou inferior a trinta salários mínimos, está dispensada a escritura pública, podendo o contrato ser celebrado por instrumento particular, eis que em regra a forma é livre (art. 107 do CC/2002).

Esse esclarecimento inicial é útil para apontar que a escritura pública não serve para a aquisição da propriedade imóvel, sendo apenas uma formalidade que está no plano da validade dos contratos de constituição ou transmissão de bens (art. 104, III, do CC/2002 – menção à forma prescrita e não defesa em Lei). O registro imobiliário, que se situa no plano da eficácia do contrato, é que gera a aquisição da propriedade imóvel, e deve ocorrer no Cartório de Registro de Imóveis do local de situação da coisa (arts. 1.º, IV, e 167 a 171 da Lei 6.015/1973 – Lei de Registros Públicos). Da mesma forma, estatui o art. 1.227 do CC/2002 que: 'Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código'.

Com tom suplementar ao que consta do art. 1.227, dispõe o art. 1.245 do CC/2002 que se transfere entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. O atual Código Civil substitui a antiga menção à transcrição do título pelo termo destacado (arts. 531 a 534 do CC/1916). Tal registro gera uma presunção relativa de propriedade, conforme reconhece enunciado aprovado na V Jornada de Direito Civil (Enunciado 503).

Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel (art. 1.245, § 1.º, do CC/2002). Além disso, enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel, o que é consagração da teoria da aparência (art. 1.245, § 2.º, do CC/2002). Complementando, na I Jornada de Direito Civil, aprovou-se o Enunciado 87 do CJF/STJ, prevendo: 'Considera-se também título translativo, para fins do art. 1.245 do novo Código Civil, a promessa de compra e venda devidamente quitada (arts. 1.417 e 1.418 do CC/2002 e § 6.º do art. 26 da Lei 6.766/1979)'. O enunciado doutrinário ressalta a importância prática do compromisso de compra e venda, seja registrado ou não, para os fins de aquisição do domínio.

Desta maneira, oportuna é a transcrição do dispositivo legal do Código Civil que dispõe acerca da efetivação necessária para o registro do título translativo no registro de imóveis, *in verbis*:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

Logo, é premente que se deixa claro que o cumprimento da cobrança do ITBI deve ocorrer quando da apresentação do título formal perante o Serviço de Registro de Imóveis, e não quando da lavratura da escritura pública, como visto acima.

Resta de sobejo comprovado, à vista disso, que circunstâncias anteriores ao registro perante o ofício de imóveis não configuram uma relação jurídica tributária, não sendo, sob esta ótica, passível o recolhimento do ITBI, posto que inconstitucional.

Ainda, interessante trazer a lição de Machado (1995, p. 190), que reforça:

[...] a imunidade é o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência”.

Ressalte-se, também, os ensinamentos de Carrazza (1999, p. 399) que esclarece acerca do conceito de imunidade. Veja-se:

[...] a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais, que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exceções, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações”.

De acordo com Machado (2006, p. 241), depreende-se, neste ponto, que a imunidade tributária caracteriza-se pelas circunstâncias em que a lei de tributação venha a ser proibida por um dispositivo da constituição. De modo que, a normativa constitucional acaba por impossibilitar a incidência de tributação. Isto posto, colhe-se a respeito do tema que, independentemente do valor que venha a ser conferido à operação tributária, o agente não obriga-se ao pagamento do imposto. Isto porque, nunca fora devido.

Ademais, cumpre ressaltar que a imunidade prevista no Código Tributário Nacional nada mais é do que a validação do já previsto pela Carta Magna. Destarte, embora o Código Tributário Nacional tenha sido editado como lei ordinária, compreende-se que este fora recepcionado com status de lei complementar e, portanto, não pode o município vir a modificar – diferença entre o valor da

integralização do capital social e o valor venal do imóvel, uma imunidade tributária constitucionalmente já estabelecida. Por oportuno, não de ser observados os parâmetros trazidos por Tavares (2009, p.110) que evidencia o caso em comento ao dizer que “[...] nunca é demais advertir que a lei complementar que veicula normas gerais de direito tributário (o CTN), por sua própria natureza, não tem o condão de criar limitações que não existam no altiplano da Constituição [...]”. A propósito, assevera Luciano Amaro (2004, p. 150-151):

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes. (...)

Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar

Os argumentos trazidos à baila evidenciam uma tentativa de os municípios legitimarem uma cobrança oriunda de uma regra, até então como vista, inconstitucional relativamente a diferença do valor dos imóveis para a integralização do capital social. Assim, não podem os contribuintes serem prejudicados por uma edição – ou não observação, de normas evidentemente contrárias ao texto constitucional.

É possível observar da norma constitucional, por conseguinte, lei maior, que o legislador concedeu a desoneração do ITBI, excluindo a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital do campo de incidência do referido imposto. À vista disso, incontestemente que não pode o legislador infraconstitucional instituir o ITBI para este caso específico. Nesta esteira, Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p. 258) ensina que:

O legislador constituinte autorizou o município criar o ITBI, proibindo, no entanto, sua incidência sobre a transmissão desses bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (colação de bens imóveis ao capital de sociedade). (...) Consta-se que o constituinte, ao mesmo tempo em que concedeu o poder e competência as pessoas políticas para a instituição do imposto (...), vedou o exercício destas mesmas competências sobre certas transmissões imobiliárias (...) inquestionavelmente, não fossem as imunidades-restrições a competência impositiva – e tais situações seriam perfeitamente tributáveis.

Sublinhe-se, aliás, que a imunidade tributária conferida no artigo 156, parágrafo 2º da Constituição Federal para os casos de integralização de capital se faz necessária em razão de facilitar a formação, extinção e modificação de empresas, visando a livre iniciativa e favorecendo o desenvolvimento econômico das empresas (MARTINS, 2006. p. 308).

Verifica-se, pois, que a imunidade tributária garantida pela Constituição Federal na transferência de bens imóveis realizada em virtude da integralização de capital, torna evidente a faculdade de propiciar a abertura de novos negócios, incentivando e fortalecendo a economia do Brasil. De mais a mais, uma economia sólida favorece uma melhor condução nos serviços e tem por resultado maior qualidade dos serviços prestados.

Seguindo esta esteira, viceja grande discussão o ato dos municípios catarinenses não considerarem a regra protetiva de imunidade ao valor que excede o capital integralizado. Para o fisco municipal, há uma imunidade parcial nestes casos. Logo, exonera-se apenas parte do valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. A respeito, colhe-se da jurisprudência:

REMESSANECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. ITBI. REQUERIDA A INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE EM RELAÇÃO A O VALOR TOTAL DOS BENS. INVIABILIDADE. IMÓVEIS INTEGRALIZADOS PARCIALMENTE PELO SÓCIO (50%). BENEFÍCIO QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL DE FATO INTEGRALIZADO. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA MANTIDA. REMESSA DESPROVIDA. "**A imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156, da Constituição Federal de 1988 impede a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis 'inter vivos' somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Vale dizer, sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo**". (TJSC - Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2011.073712-5, de São João Batista, rel. Des. Jaime Ramos, j. 17.5.2012)"(TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2014.003946-8, de São João Batista, rel. Des. João Henrique Blasi, j. 27-05-2014)." (TJSC, Reexame Necessário n. 0301914-69.2015.8.24.0062, de São João Batista, rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 06-06-2017) - *Grifou-se*.

A tese esposada pelos municípios é de que a exigência do ITBI sobre o valor que excede a quantia a integralizar não fere e nem contraria a imunidade constitucional, porque esta não pode alcançar valores que superem a realização de capital. Veja-se, a exemplificar, a disposição do artigo 244, parágrafo 6º da Lei Complementar nº 632/2007, que dispõe sobre o Código Tributário da cidade de Blumenau/SC, *in verbis*:

Art. 244 O Imposto não incide:

(...)

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

(...)

§ 6º A não incidência prevista no inciso VIII restringe-se ao valor do imóvel suficiente à integralização da cota do capital social, incidindo o imposto sobre o excedente do valor venal, se houver.

Como se pode verificar em alguns julgados da corte catarinense, defende-se que o valor atribuído para os imóveis trata-se do venal e que o valor de mercado, em contrapartida, é superior e, portanto, o valor que ultrapassa não enquadra-se na imunidade de ITBI prevista no dispositivo constitucional. Convém pôr em relevo, por este ângulo, que a imposição do legislador municipal ao normatizar que há incidência sobre o excedente do valor venal, trata-se de uma imposição de limites ao direito de imunidade do ITBI conferido pela Constituição Federal.

Acerca deste assunto, é precedente do Egrégio Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

REMESSA NECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. ITBI. REQUERIDA A INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE EM RELAÇÃO A O VALOR TOTAL DOS BENS. INVIABILIDADE. IMÓVEIS INTEGRALIZADOS PARCIALMENTE PELO SÓCIO (50%). BENEFÍCIO QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL DE FATO INTEGRALIZADO. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA MANTIDA. REMESSA DESPROVIDA. "A imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156, da Constituição Federal de 1988 impede a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis 'inter vivos' somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Vale dizer, sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo". (TJSC - Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2011.073712-5, de São João Batista, rel. Des. Jaime Ramos, j. 17.5.2012)" (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2014.003946-8, de São João Batista, rel. Des. João Henrique Blasi, j. 27-05-2014)." (TJSC, Reexame Necessário n. 0301914-69.2015.8.24.0062, de São João Batista, rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 06-06-2017)

MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. TRANSMISSÃO DE BENS PARA REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. APLICAÇÃO DA IMUNIDADE DO ART. 156, § 2º, I, DA CF/1988. DECISÃO EM QUE SE DEFERIU MEDIDA LIMINAR. [...] PRETENSÃO DE ESTENDER A IMUNIDADE AO VALOR DOS BENS EXCEDENTE AO DO CAPITAL SOCIAL. DESCABIMENTO. PRECEDENTES. AGRAVO PROVIDO. "A imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156, da Constituição Federal de 1988

impede a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis "inter vivos" somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Vale dizer, sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo' (Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2011.073712-5, de São João Batista, rel. Des. Jaime Ramos, j. em 17/05/2012)" (AI n. 0158068-83.2015.8.24.0000, de Itapema, rel. Des. Carlos Adilson Silva, j. 28-6-2016). (TJSC, Agravo de Instrumento n. 0125212-66.2015.8.24.0000, de Blumenau, rel. Jorge Luiz de Borba, Primeira Câmara de Direito Público, j. 13-09-2016).

Cumprido analisar, sob esta perspectiva, que a imunidade de ITBI é claramente amparada no âmbito constitucional, inclusive, por norma infraconstitucional, nos moldes dos artigos 36 e 37 do Código Tributário Nacional. Além do mais, faz-se necessário observar que, em nenhum momento os dispositivos elencados anteriormente fazem menção que o valor a ser considerado é o valor de mercado do bem. Portanto, as teses descritas nos julgados acima colacionados corroboram para uma perspectiva de que não merecem prosperar o argumento trazido pelos municípios, haja vista o texto constitucional ser objetivo, de modo a abarcar a totalidade do bem. A respeito, elucida Carraza (1999, p. 519):

O direito público subjetivo dos sócios de não serem tributados por via de ITBI exsurge como efeito reflexo da norma imunizante que os favorece. Trata-se, portanto, de um direito fundamental, que não pode ser ignorado, sob pena de manifesta inconstitucionalidade. Por outro lado, sendo a imunidade ampla e indivisível, uma vez presente, ela é insusceptível de meios-termos.

Assim sendo, nota-se que se os imóveis forem objeto de alienação, será devido todos os tributos inerentes a uma negociação, até mesmo o ITBI. Razão pela qual, não pode-se impor a desoneração do ITBI para bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica um valor de mercado pelo simples fato de ser conveniente, inclusive sob pena de estar imputando o mesmo imposto mais de uma vez.

De outra banda, oportuno esclarecer que não se discute a exceção da regra que faz referência à atividade preponderante de compra, venda, aluguel ou arrendamento mercantil de imóveis, nos termos previstos no artigo 156, §2º, inciso I da Constituição Federal e artigo 37 do Código Tributário Nacional, como dito alhures. Inclusive, não é aceita pelo Supremo Tribunal Federal há tempos, frise-se:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO –

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (RE 564413, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe de 6/12/2010).

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido. (RE 566.259, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe de 24/9/2010).

Até mesmo porque, o intuito do legislador ao prever a imunidade constitucional, é favorecer o aumento da atividade econômica, bem como os benefícios inerentes da imunidade em relação à sociedade como um todo. De modo que, uma vez não configurada quaisquer das hipóteses anteriormente referidas, certo que não há o que falar-se em imunidade parcial, posto que cabe ao ente tributante demonstrar que a atividade exercida pela empresa cuja imunidade se requer, configura-se atividade preponderantemente imobiliária.

2.3 Da integralização do capital social na empresa e os reflexos da imunidade tributária do ITBI: princípios e limitações do poder de tributar

A imunidade tributária do ITBI detém reflexos fundamentais para o incentivo aos negócios, bem como para valorização de uma economia mais forte, que favoreça a livre iniciativa e estimule uma prestação de serviços com maior qualidade.

A livre iniciativa é um dos princípios essenciais e de ordem constitucional. Para Fábio Ulhoa Coelho (apud, CRUZ, 2018, p. 25), inclusive, este princípio desdobra-se em quatro condições fundamentais como:

[...] imprescindibilidade da empresa privada para que a sociedade tenha acesso aos bens e serviços de que necessita para sobreviver; busca do lucro como principal motivação dos empresários; necessidade jurídica de proteção

do investimento privado; reconhecimento da empresa privada como polo gerador de empregos e de riquezas para a sociedade.

Ocorre que, como amplamente demonstrado, os municípios vêm a discorrer sobre o assunto, manifestando-se em sentido contrário, fundamentando decisões que se sobrepõem às regras constitucionais quando trata-se da diferença entre o valor da integralização do capital social e o valor venal do imóvel.

Pois bem. Para melhor elucidar os fatos acerca da matéria em comento, importante preceituar inicialmente o que vem a ser capital. Para Lima (1969, p. 213) “[...] capital é o elemento fundamental de alguma coisa [...] é o bem em dinheiro ou espécie que produz outros bens e espécies”. Portanto, é um elemento essencial para o corpo jurídico das organizações e tem por finalidade delimitar o poder dentro da empresa, seja por intermédio de contribuições dos sócios ou pelos aportes realizados em favor da empresa. A propósito, colhe-se do Código Civil a faculdade das partes para o estabelecimento das condições e formação do capital social, assim como a autonomia da vontade, salvo algumas exceções. Todavia, o ponto a que pretende-se ilustrar é o fato da independência dos sócios para determinar o valor mínimo do capital social para constituição das sociedades.

Ademais, importante discorrer, da mesma maneira, sobre a imunidade tributária e sua relação com função social da empresa, visto que, intimamente ligadas. Dessarte, imperioso os ensinamentos de Comparato (1986, p. 71-79):

[...] A harmonização entre os interesses empresariais e o largo interesse da coletividade local, regional ou nacional só poderá ser alcançado quando a ordem econômica e social estiver fundada no princípio do planejamento democrático. Tal significa uma planificação em que os objetivos são conscientemente definidos pelos representantes legítimos dos diferentes grupos sociais, e em que a elaboração dos meios técnicos a serem empregados compita a autoridades independentes do Poder Executivo; uma planificação vinculante para o Estado e diretiva para a atividade econômica privada.

Por outra maneira, Ana Frazão (2011, p. 200), até mesmo, discorre que “o objetivo da função social é, sem desconsiderar a autonomia privada, reinserir a solidariedade social na atividade econômica”. Aliás, situação pela qual manifesta-se um alto valor normativo. Pois, quando da criação da norma, uma das situações que levou o legislador a oportunizar tal benesse, foi justamente a percepção do potencial dos empresários e a possibilidade de empreenderem e, portanto, não deterem o seu patrimônio consigo, evitando, por conseguinte, uma falta de estímulo na economia.

Note-se que a circunstância em tela revela a importância da imunidade tributária para os empreendedores e o poder que esta tem sobre a atividade econômica do Brasil.

2.4 A incidência da imunidade do ITBI à luz da função social da empresa: o desenvolvimento das organizações e seu papel na sociedade

Discorrer sobre o papel do empresário em tempos modernos revelou-se um desafio quase que diário, visto que, ao passo que há tanto o que ser feito e valorizado na vida em sociedade, percebe-se ainda uma referência imponente do empresário como um agente da vida em sociedade. Aliás, o que reflete uma carência social hoje em dia, portanto, um paradigma a ser analisado. Apesar disso, relevante trazer à baila o disposto na Carta Magna:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (...)

Não à toa, que com o passar dos anos, campanhas sobre representatividade e meio ambiente, por exemplo, têm sido pautas de grandes empresas. Há quem diga que seja estratégia de *marketing*, outros que apostam no amadurecimento das grandes corporações. Entretanto, é possível que, quanto maior a companhia, maior o seu poder de fala. Sobreleva notar, outrossim, que em um Estado extremamente político, cuja economia por vezes se apresenta instável, a visão principiológica das empresas, bem como seu papel na sociedade, são abaláveis no decorrer do tempo, porque sempre atreladas ao poder e ao lucro, o que não necessariamente é algo ruim, mas sim frágeis diante da falta de equilíbrio, tanto entre as empresas, assim como em relação a coletividade.

Acontece que, a própria definição de empresário não corrobora para o que se propõe aqui, pois exercer profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços, segundo a Lei nº 10.406, de 10/01/2002, em seu artigo 966, soa um tanto quanto automático, raso, de maneira superficial, em um primeiro momento. Ora, afinal, fala-se em visar lucro. Em outras palavras, essa é a finalidade de um empresário, explorar a atividade a que se pretende e, sim, auferir lucro. Mamede (2004, p. 45) explica, vejamos:

É no exame do universo subjetivo do empresário que se apura o intuito mercantil que constitui um dos elementos caracterizadores de empresa; esse intuito, viu-se, revela a intenção de agir, habitualmente, com vista à obtenção de vantagem econômica; é essa habitualidade no agir econômico, na busca do benefício material, que caracteriza a profissionalidade exigida pela lei.

Pois bem, o que se discute no caso em tela é o contexto em que o empresário está inserido e como ele tem sido percebido a ponto de que, por vezes, princípios como a livre iniciativa e função social da empresa estejam sendo minimizados, desconsiderando-se, portanto, ideais quando da formulação das normas jurídicas, como o caso da imunidade tributária que tanto debate-se neste trabalho. De acordo com Carlo José Napolitano (2004, p. 191-192), no que concerne a livre iniciativa, interessante observar que trata-se de uma “(...) possibilidade, no campo econômico, de decidir o que fazer, como fazer e quando fazer, independentemente de autorização e determinação do Estado”.

Outrossim, importante registrar que função social da empresa é imprescindível para o desenvolvimento social e, por isso, é necessário trazer à baila alguns conceitos, bem como esclarecimentos quanto à mediação de mercado destas organizações. Veja-se, primeiramente, que segundo Coelho (2009, p. 63) o empresário pode ser tanto a pessoa “(...) física, que emprega seu dinheiro e organiza a empresa individualmente, como a jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes.” Ainda, nesta seara, Negrão (2003) pontua que a empresa é composta por três componentes dentre os quais inclui-se a relação entre empresário - que é quem detém o poder de mando - e os colaboradores, portanto, realizada por intermédio de uma hierarquia e, situação pela qual sujeitam-se à uma obrigação de fidelidade no interesse comum.

Neste raciocínio, impende destacar sobre a função social da empresa, cuja norma está prevista na Constituição Federal e que, em que pese implícita, evidencia a preocupação dos legisladores em garantir o incentivo das empresas brasileiras. Esse ideal normativo deve-se ao fato da imprescindibilidade de, entre tantas questões atinentes a proteção destes organismos, favorecer uma boa competitividade de mercado, assim como liberdade de iniciativa, de modo a assegurar circunstâncias mais justas. Desta feita, a função social da empresa apresenta-se quando, com base nestes pilares que lhe são garantidos, em contrapartida oportunizam geração de empregos e promovem desenvolvimento econômico do local onde se encontram. Porquanto, uma empresa que dedica-se à proteção do meio ambiente, por exemplo,

ecoa sua função na comunidade, lidera uma pauta e amplia a visão sociocultural dos cidadãos, despertando a curiosidade e exercitando, assim, a crítica.

Com efeito, faz-se necessário esclarecer que a função social da empresa está intimamente ligada com os princípios da propriedade privada e livre iniciativa. Nessa perspectiva, Tullo Cavalazzi Filho (2007, p. 82-83) ensina que:

(...) o exercício da Empresa Privada é um corolário da propriedade privada porque tem em sua formação o ingresso de capitais originariamente pertencentes a proprietários privados, permitindo que o lucro obtido com sua atividade reverta em prol daquelas pessoas (naturais ou jurídicas) que detém o seu controle.

Eros Roberto Grau (2005) elucida esta questão quando ressalta que a função social é como um vínculo no qual se atribuiu à propriedade um conteúdo específico, de modo a delinear um conceito novo que, por sua vez, só terá sentido quando referido à propriedade privada. Ademais, de acordo com Francisco Luciano Lima Rodrigues (2008, p.174), interessante observar que:

A respeito da ausência de norma constitucional explícita que autorize o legislador a definir o conteúdo e os limites do direito de propriedade, pode-se entender que a ausência de uma explícita reserva de lei restritiva não impede que a lei possa determinar restrições mais ou menos profundas ao direito de propriedade, seja por meio de específicas remissões constitucionais expressas ou por efeito de concretização de limites imanentes e, sobretudo, por colisão com outros direitos fundamentais. Com respeito à ordem constitucional brasileira, pode-se afirmar que compete ao legislador ordinário a definição do conteúdo e dos limites do direito de propriedade, com iniciativa legislativa privativa da União, na forma do artigo 22 da Constituição Federal.

Nessa vereda, em que pese tratar-se de uma questão majoritariamente principiológica, oportuno consignar o artigo 1.228, §1º do Código Civil, que dispõe:

O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

Forçoso perceber, desta maneira, que ao mesmo tempo que a empresa deve atender aos seus interesses econômicos, imprescindível que esteja em conformidade, igualmente, com os fins sociais a que se destina. E, por isso, a empresa deve atuar em conjunto com o Estado, posto que, a atividade empresarial em prol da coletividade não significa minimização de lucros, mas sim um amparo por melhores condições econômico-financeiras.

Também merece destaque o fato de as empresas constituírem um complexo organizacional. Isso porque, dentro da empresa estão inseridas pessoas e bens, os quais são operantes da própria atividade. Comparato e Salomão Filho (2005, p. 132-133), lecionam que:

A ideia de função social da empresa também deriva da previsão constitucional sobre a função social da propriedade (artigo 170, inciso III). Estendida à empresa, a ideia de função social da empresa é talvez uma das noções de mais relevante influência prática e legislativa no direito brasileiro. É o principal princípio norteador da 'regulamentação externa' dos interesses envolvidos pela grande empresa. Sua influência pode ser sentida em campos tão díspares como o direito antitruste, direito do consumidor e direito ambiental. Em todos eles é da convicção da influência da grande empresa sobre o meio em que atua que deriva o reconhecimento da necessidade de impor obrigações positivas à empresa. Exatamente na imposição de deveres positivos está o seu traço característico, a distingui-la da aplicação do princípio geral *neminem laedere*. Aí está a concepção social intervencionista, de influência reequilibradora de relações sociais desiguais.

Resta indubitado, portanto, que a manutenção das empresas em sociedade possui um papel fundamental. De um lado, há empresas arrecadando tributos, amparando na fiscalidade pública, do outro, tem-se empresas oferecendo oportunidades de emprego e atendendo aos interesses de seus colaboradores. Extrai-se, sobre este assunto, a lição de Isabel Vaz (1992, p. 501-502), que discorre:

[...] É devedora de nível de vida em relação àqueles que vivem dela: trabalhadores, financeira que alimenta a fiscalidade e pela parafiscalidade o funcionamento dos serviços públicos, a redistribuição das rendas em nome da solidariedade e da segurança sociais. [...] É credora da fiscalização do trabalho, do entusiasmo e do talento dos homens que a servem e se servem dela. É credora dos equipamentos públicos, do uso dos meios de transporte e de telecomunicações, principalmente, sem os quais não pode trabalhar. Instrumento de produção é credora de energia e de matérias primas em condições que lhe permitam sustentar as competições que deve enfrentar.

À vista do exposto, sublinhe-se, ademais, que a imunidade tributária, prevista no artigo 156, § 2º, inciso I do texto constitucional, retira a competência do município de instituir o ITBI quando efetuada incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital subscrito, consoante verifica-se do artigo 36, inciso I, do Código tributário Nacional. Nada obstante, essa circunstância não é absoluta e, excepcionalmente, não aplica-se quando a pessoa jurídica adquirente do imóvel tem como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição, nos termos do artigo 17, § 1º do referido dispositivo legal. Nesta esteira, afirma Aliomar Baleiro (2005, p.272):

(...) se o início das atividades da firma adquirente data de menos de 2 anos, ela gozará do benefício fiscal, sujeita, porém, a perdê-lo e ser compelida ao pagamento do imposto, caso nos três anos posteriores à aquisição verificar-se a preponderância dos negócios imobiliários. A exoneração do tributo é condicional durante o triênio seguinte, convalidandose, definitivamente, depois dele. O imposto fica diferido até que se complete o termo. Resolve-se se não houver a preponderância de negócios imobiliários. O Fisco adotou a técnica da 'condição' do Direito Civil. (...)

Destarte, este trabalho busca compreender a limitação (ou não) desta imunidade, de acordo com os argumentos propostos pelo tema de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal e, com base nisso, propor uma reflexão pormenorizada dos argumentos trazidos pela Corte ante o julgamento do caso. Sob esta perspectiva, objetiva-se analisar a tese elencada e seus reflexos no cotidiano das companhias, bem como até que ponto a discussão em tela efetivamente decifrou uma problemática há anos articulada perante o judiciário. Contudo, antes disto, crucial trazer a efeito, novamente, que esta conjectura é baseada em princípios, os quais, registre-se, constituem um vetor que indica e orienta a aplicação de outras normas. Repita-se, por isso, que o princípio da função social da empresa, que tanto foi abordado até o momento, é um elemento essencial. Frazão (2011, p. 193), inclusive, vai mencionar que:

Afinal, a função social não tem a finalidade de anular a livre iniciativa nem de inibir as inovações na órbita empresarial, mas sim de assegurar que o projeto do empresário seja compatível com o igual direito de todos os membros da sociedade de também realizarem os seus respectivos projetos de vida.

A propósito, um dos temas objeto deste paradigma, relaciona-se justamente ao fato da imunidade não ser conferida a parcela dos bens que não crescem ao capital. E, uma vez desconsiderada, não apenas constitui uma questão normativa (in) constitucional, como traz consequências a sociedade.

Convém pôr em relevo que a imunidade e, especialmente a hesitação pelas organizações quando do tema, por vezes se confunde com o fato de as empresas intentarem em esquivar-se do pagamento do tributo, o que deve ser, em último caso, considerado. Isso porque, a função social da empresa tem como parâmetro a viabilidade de uma tutela jurídica eficiente e, por conseguinte, a multidiversidade, posto que é ela que sustenta a identidade da sociedade. Nesta premissa, Carvalho Filho (2014, p. 114), destaca que:

[...] toda vez que colide um interesse público com um interesse privado, é aquele que tem que prevalecer. É a supremacia do interesse público sobre o

privado, como princípio, que retrata um dos fundamentos da intervenção estatal na propriedade.

A partir desta assertiva, em que pese reconheça-se a intervenção do Estado, é oportuno esclarecer que não deve-se suprimir o direito principiológico por trás da imunidade, reduzindo as empresas como meras agentes de persecução de lucro. Ora, devem, em contrapartida, assumir sim a importância da atividade econômica e agir em conjunto como agentes de transformações capazes de promoverem a justiça social. Até mesmo porque, é com base nas determinações constitucionais que a administração pública tem por finalidade fomentar a eficiência e, sobretudo, satisfazer os interesses coletivos.

3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 796.376

3.1 Uma análise da decisão no Recurso Extraordinário 796.376 proferida pelo Supremo Tribunal Federal: imunidade parcial do ITBI?

Prefacialmente, cumpre salientar a origem da discussão que ora pretende-se debater. Isso porque, a repercussão geral de tema 796 analisada pelo Supremo Tribunal Federal é fundamental para construção do raciocínio lógico-prático, cujos reflexos recaem sobre a sociedade. Desta feita, convém registrar que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376 é baseado no alcance da imunidade tributária prevista no artigo 156, §2º, inciso I do Código Tributário Nacional.

Entretanto, antes de adentrar ao mérito da decisão, interessante trazer a efeito, algumas situações pelas quais os contribuintes enfrentam no judiciário. Pois bem. Muitas sociedades empresárias operacionalizam diligências perante os órgãos de registro de imóveis para fazer a transmissão imobiliária da comarca em que está localizado o bem. Os órgãos, por sua vez, exigem uma certidão de imunidade tributária do ITBI para legitimar o ato. Acontece que, os municípios pugnam pela cobrança de ITBI nos casos de integralização do capital social com bens imóveis, sob o argumento de que a regra protetiva da imunidade não pode ser aplicada ao valor que excede ao capital integralizado. Isto é, o fisco municipal entende pela imunidade parcial, de modo a exonerar apenas parte sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Para os municípios, vale lembrar, conforme visto no item 2.2 deste trabalho, há o entendimento de que a exigência do ITBI sobre o valor que excede a

quantia a integralizar não fere e nem contraria a imunidade constitucional, porque esta não pode alcançar valores que superem a realização de capital, nos moldes do artigo 244, § 6º do da Lei Complementar nº 632/2007, que dispões sobre o Código Tributário de Blumenau.

Ante os fatos expostos, passa-se à análise da decisão da Suprema Corte que baseia-se na previsão constitucional a respeito da imunidade tributária quando da integralização do capital subscrito por intermédio de bens móveis, oportunidade em que não incide, consoante entendimento da maioria, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica, consoante extrai-se do artigo 156, §2º da Carta Magna.

Rememora-se o trecho legal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

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

Com efeito, faz-se necessário elucidar que, a norma acima referenciada não imuniza qualquer tipo de incorporação de bens ou direitos, mas sim tão somente o pagamento que o sócio faz para integralizar o capital social subscrito. E é justamente neste ponto que se tem um dos impasses, a diferença do valor dos bens imóveis que superam o capital e, que de acordo com o entendimento da respeitável Corte, incide tributação pelo ITBI. Nestes termos, foi fixada a tese mediante o improvimento do recurso extraordinário, esclarecendo, portanto, que a imunidade em relação ao ITBI, prevista no dispositivo legal supramencionado não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado. Note-se:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º,).2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI.3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado" (RE n. 796376, rel. Min. Marco Aurélio, rel. para o acórdão Min. Alexandre de Moraes, DJe 25-08-2020).

As circunstâncias chegaram à última instância em virtude da irresignação por parte de uma empresa que ante a decisão de origem em que o Colegiado compreendeu que o benefício alcança apenas a parcela do valor do imóvel suficiente à satisfação da subscrição, interpôs o recurso extraordinário que fora negado. De um lado, debateu-se que o intuito do constituinte era facilitar a criação de novas sociedades, bem como a movimentação de bens de raiz. Além do mais, corrobora ao argumento o artigo 36 do Código Tributário Nacional, que também faz menção a imunidade tributária quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito. Ressaltou, neste ponto legal, que a imunidade faz referência a não incidência limitada ao capital a ser integralizado e não ao valor total da propriedade incorporada. E, sob este cenário, conseqüentemente, em razão da não atuação da companhia em comércio imobiliário, não lhe seria prudente a incorporação de bens avaliados em quantia superior às cotas.

Sustenta o voto do ministro, inicialmente, que a tributação é uma das principais receitas do Estado e, por corolário, a mais expressiva, de modo que, revela-se desvantajosa sobre a atividade que recai, razão pela qual, o constituinte limitou-se de tributar. Ainda, ressalta o ministro Marco Aurélio que trata-se de uma interpretação teleológica das regras da imunidade, posto que os fatos contribuem para sua finalidade. Defende, além do mais, que o ágio na subscrição de cotas ou ações representa investimento na sociedade empresária da mesma maneira que a integralização de capital, motivo pelo qual é necessário receber o mesmo tratamento. De acordo com o relator, não deveria haver tributação na transação, a menos que seja, de fato, pelo auferimento de lucro, o que não vislumbrou-se do caso debatido.

Ao final, apoiou a empresa para o fim de conhecer o recurso extraordinário interposto pela empresa, cuja finalidade foi reformar o acórdão recorrido e deferir a ordem, afastando, portanto, a incidência do ITBI. O ministro Alexandre de Moraes, por sua vez, divergiu, no sentido de esclarecer que, segundo seu ponto de vista, equivocada é a tese que defende que a exceção elencada no final do inciso I, § 2º, do artigo 156 da Constituição Federal é única. Ressalta que, na hipótese prevista no trecho referido, há abrangência apenas nos casos de incorporação de bens decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Logo, não devem confundir-se, posto que situações distintas. Cita o ministro, a título de exemplo, a incorporação ocorrida quando uma sociedade é absorvida por outra, cenário em que ocorre a sucessão dos direitos e obrigações de uma empresa para outra. Argumenta, neste ponto, que processa-se a incorporação do patrimônio imobiliário e que, em contrapartida, não se confunde com a transferência de bens para integralização de capital. Por este motivo, concluiu que não prospera a imunidade tributária sobre o valor de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, excedente ao valor do capital subscrito, a julgar pelo fato de que a condicionante prevista no dispositivo legal, sequer tem relação com hipóteses de integralização de capital. Isto posto, em lógica decorrência dos fatos narrados, discorreu acerca da incidência sim do ITBI sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o valor do capital subscrito a ser integralizado e votou no sentido de negar o provimento ao Recurso Extraordinário.

O tema de repercussão geral, em conclusão, foi apreciado e julgado, por maioria dos votos para negar o provimento ao aludido recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, redator para o acórdão, vencidos os ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

Mas a grande celeuma nestes argumentos é que havia algumas expectativas acerca da matéria abordada e que foram ligeiramente frustradas com a decisão conforme se verá em tópico seguinte. E, para existir suporte fático para o que se verá na sequência a respeito de uma possível omissão por parte do judiciário, necessário entender e, sobretudo, esclarecer as conclusões que foram trazidas pelo Supremo Tribunal Federal. Note-se, sendo assim, que as interpretações baseiam-se na distinção da imunidade com base na primeira e segunda oração do artigo 156, §2º,

inciso I da Constituição Federal. Observa-se, aliás, que a jurisprudência há muito enfrenta esta problemática:

TRIBUTÁRIO - ITBI - INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 156, § 2º, INCISO II, DA CF/1988) - VALOR DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO E DAS COTAS DOS SÓCIOS RESPECTIVOS - **IMUNIDADE QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL E DAS COTAS INTEGRALIZADAS COM IMÓVEIS - EXCEDENTE SUJEITO À TRIBUTAÇÃO** - SENTENÇA REFORMADA. A imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso II do § 2º do art. 156, da Constituição Federal de 1988 impede a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis "inter vivos" **somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Vale dizer, sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo.** (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2011.073712-5, de São João Batista, rel. Des. Jaime Ramos, j. 17-05-2012)

Constata-se, a partir destas perspectivas abordadas no acórdão, que existem duas principais questões a serem observadas antes de falar-se em imunidade parcial. A primeira, é fundada na defesa da tese restritiva, em virtude da imunidade relativa das integralizações. Aliás, de acordo com este raciocínio, encontra-se disposto na primeira oração do dispositivo constitucional e, desta maneira, sem considerar a parcela do valor do imóvel que exceda o valor integralizado. O segundo contexto trazido, importa em consignar as incorporações de imóveis ao patrimônio das empresas sem aumento de capital, todavia, apenas nos casos de fusão, cisão e incorporação. Além disso, oportunamente reforça-se a distinção que, como dito alhures, a última hipótese está sujeita a condição de atividade preponderante, ao passo que a primeira, no tocante as integralizações, seria incondicionada.

É contraproducente, conquanto, algumas alegações dos municípios que sempre em que o valor venal transcende o valor atribuído ao imóvel para fins de integralização, consideram como necessária a incidência do ITBI. Portanto, independentemente da existência de valor excedente na subscrição. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. POSTULADA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE ITBI. ORDEM DENEGADA. ARGUIÇÃO DE JULGAMENTO EXTRA PETITA. INOCORRÊNCIA. PLEITO INICIAL ANALISADO NOS LIMITES DA LIDE DELINEADOS NA PEÇA EXORDIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CONGRUÊNCIA NO CASO CONCRETO. PREFACIAL AFASTADA. AVENTADA NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INSUBSISTÊNCIA. CASO DEVIDAMENTE ANALISADO PELO FISCO COM A INDICAÇÃO DOS MOTIVOS DE FATO E DE DIREITO QUE ENSEJARAM O AFASTAMENTO DA INTEGRAL IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. TESE AFASTADA.

ITBI. POSTULADA A INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE EM RELAÇÃO AO VALOR INTEGRAL DOS BENS. INVIABILIDADE. VALOR VENAL DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO. BENEFÍCIO QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL DE FATO INTEGRALIZADO. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL (TEMA N. 796). ILEGALIDADE NÃO EVIDENCIADA.

O STF, ao julgar o TEMA n. 796, decidiu, 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" (RE n. 796376, rel. Min. Marco Aurélio, relator p/ acórdão: Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 05.08.2020). SENTENÇA DENEGATÓRIA DA ORDEM MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO (TJSC, Apelação n. 5003806-30.2019.8.24.0007, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Francisco José Rodrigues de Oliveira Neto, Segunda Câmara de Direito Público, j. 23-02-2021).

Ainda, veja-se a seguir:

TRIBUTÁRIO - INTEGRALIZAÇÃO DE COTAS POR TRANSFERÊNCIA IMOBILIÁRIA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA QUE ABRANGE APENAS O MONTANTE INTEGRALIZADO - INCIDÊNCIA DE ITBI SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O VALOR VENAL DO BEM TRANSFERIDO À PESSOA JURÍDICA E A QUANTIA INTEGRALIZADA. O art. 156, § 2º, I, da Constituição criou imunidade do ITBI sobre "a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital". A não incidência, porém, não dispensa o contribuinte do imposto quanto ao montante que excede a cota-parte do sócio pela integralização do capital. A jurisprudência das Câmaras de Direito Público deste Tribunal vai no mesmo sentido. Recurso desprovido. (TJSC, Apelação Cível n. 0302310-20.2017.8.24.0048, de Balneário Piçarras, rel. Hélio do Valle Pereira, Quinta Câmara de Direito Público, j. 07-05-2020).

MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. TRANSMISSÃO DE BENS PARA REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. VALOR ATRIBUÍDO AOS IMÓVEIS INFERIOR AO VENAL OU DE MERCADO. PRETENSÃO DE ESTENDER A IMUNIDADE DO ART. 156, § 2º, I, DA CF/1988 A TODO O VALOR INDICADO PELO PRÓPRIO SÓCIO. EXIGÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL DE QUE A AVALIAÇÃO DO BEM CORRESPONDA AO PREÇO DE MERCADO E DE QUE SE RECOLHA ITBI AO QUE EXCEDER O CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO. (...). ALEGADO DIREITO DE ATRIBUIR UNILATERALMENTE AO BEM VALOR DIVERSO DO VENAL. IMPOSSIBILIDADE. MEDIDA QUE LEVARIA A ESTENDER ARBITRARIAMENTE A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL À CESSÃO DE PATRIMÔNIO EXCEDENTE AO DAS COTAS. APLICAÇÃO ANALÓGICA DOS PRECEDENTES EM QUE SE LIMITA A BENESSE AO VALOR EFETIVAMENTE INTEGRALIZADO. DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA (...) (RN 0301946-72.2017.8.24.0040, rel. Des. Jorge Luiz de Borba)

Inexiste, destarte, suporte constitucional para as questões delineadas pela municipalidade, visto que a imunidade prevista pela Constituição Federal contempla os imóveis transmitidos a título de realização de capital. De mais a mais, o Supremo Tribunal Federal, consoante tese esposada, entendeu que a incidência ou não do ITBI nas integralizações deve distinguir se, do valor pelo qual o imóvel é transmitido à

sociedade, parcela é destinada a reserva de ágio, pois esta sim está sujeita ao ITBI. Ainda, o contexto apresentado pelo município para tributar, há exata correspondência entre o valor do imóvel que é transmitido às sociedades e o capital integralizado, não havendo, portanto, reserva de ágio. E, por fim, frisa-se que a transmissão do imóvel pelo valor declarado é categoricamente autorizada pela legislação tributária.

3.2 Os impactos da decisão do Supremo Tribunal Federal para as empresas catarinenses: há omissão por trás do julgamento?

Consoante exposto ao longo deste trabalho, o Supremo Tribunal Federal, por intermédio do tema 796, cuja tese foi de repercussão geral, apresentou alguns posicionamentos sobre a controvérsia que há tanto instalava-se perante os tribunais quando a matéria era imunidade do ITBI na integralização do capital social. E foi, precisamente em 2020, que a Corte foi palco para resolver esta controvérsia e estabelecer, definitivamente, um entendimento consolidado a respeito do assunto.

Entretanto, a íntegra do acórdão proferido, por vezes, demonstrou-se passível de mais dúvidas e, sobretudo, de frustração. Isso porque, muito embora debatido a respeito do alcance da imunidade, isto é, que a benesse alcança apenas a parcela do imóvel que equivalha ao capital subscrito – existia, até a referida decisão, uma expectativa de, na prática, sedimentar a jurisprudência e, de fato, solucionar, além do que fora discutido, questões como a tributação na diferença entre o valor declarado e o valor de mercado que, muito embora debatido, não fora definido.

Sendo assim, para adentrar no mérito da análise da decisão da Suprema Corte, inicialmente se faz necessário remontar a situação prática ocorrida perante as municipalidades para então, observar se válido o argumento da (in)constitucionalidade do ITBI e, portanto, se exitosa a tributação na diferença entre o valor integralizado e o valor venal.

Pois bem, convém ressaltar que o judiciário é marcado por muita litigiosidade e, acerca do tema explorado, não foi diferente quando da abordagem acerca da imunidade do ITBI. Na ocasião, muitos mandados de segurança foram impetrados, dentre os quais empresas de sociedade limitada, por exemplo, integralizaram o capital social mediante bens imóveis. Acontece que, o valor do bem registrado era um, e o valor atribuído ao capital social era diverso, geralmente sujeito a uma diferença significativa, que é considerada como reserva de capital no patrimônio líquido.

Sublinhe-se que essa situação, por sua vez, ocasiona uma diminuição considerável na carga tributária. Nos tribunais catarinenses, contudo, deu-se início ao entendimento de que a diferença entre o valor do bem e o valor do capital social a ser realizado sofrem sim incidência de ITBI, indo de encontro com algumas decisões de primeira instância.

Veja-se:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ORDEM NÃO CONCEDIDA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) NA INTEGRALIZAÇÃO DE COTAS DE CAPITAL SOCIAL. TESE RECENTEMENTE DEFINIDA PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 796). IMUNIDADE QUE NÃO ALCANÇA QUANTIA EXCEDENTE AO MONTANTE INTEGRALIZADO. EXEGESE DO ART. 156, § 2º, I, DA CF/1988. POSSIBILIDADE CONFERIDA AINDA PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. PRECEDENTES. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO DEMONSTRADO. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. Revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo - como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital. (...) **Disso decorre, logicamente, que, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o valor do capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI, pois a imunidade está voltada ao valor destinado à integralização do capital social, que é feita quando os sócios quitam as quotas subscritas.** (Ministro Alexandre de Moraes, RE 796376/SC) (TJSC, Apelação n. 0314900-86.2016.8.24.0008, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Júlio César Knoll, Terceira Câmara de Direito Público, j. 08-09-2020) - Grifou-se.

Aliás, o pensamento trazido pelos magistrados, está justamente em consonância com a decisão posteriormente prolatada pelo Superior Tribunal Federal. Neste ponto, no entanto, o julgado deixa de manifestar-se.

Ainda, em contrapartida a este argumento trazido pelos tribunais e, que na sequência foi ratificado pela instância superior, é premente que se deixe claro que a Lei nº 9.249/95, que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências, a título de exemplo, faz a seguinte menção:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, **a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.**

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se

aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital. - Grifou-se.

Pretende-se, com isso, evidenciar que as pessoas podem integralizar no capital social de pessoa jurídica pelo valor registrado ou pelo valor de mercado e que, nesta última situação, haverá incidência de ganho de capital entre o valor registrado e o valor de mercado. Diante deste cenário, as empresas optam, por razões manifestas, pela integralização de imóveis pelo valor registrado, a fim de afastar o ganho de capital. E é exatamente neste momento que os municípios deram início a cobrança do ITBI. Isto é, sobre a diferença entre o valor de mercado e o valor registrado. Note-se que o dispositivo legal acima referenciado não é imposto. Pelo contrário, é uma faculdade legal à disposição do contribuinte.

Desta forma, o *leading case* não reflete a maneira como na prática está operando-se estas situações pelas empresas quando relacionadas ao alcance da imunidade do ITBI. Aliás, no referido recurso representativo da controvérsia apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, o contribuinte, em que pese realizada a integralização pelo valor registrado, não destinou esse valor ao capital social. Todavia, tão somente uma parte, sendo que o restante foi lançado como ágio na subscrição de quotas. Acerca desta constatação, legitima-se a justa aplicação, a julgar pelo fato de a finalidade ser a de realização de capital social e, portanto, não à reserva de capitais.

Outra circunstância que gerou mais incertezas, foi a não abordagem a respeito do valor do bem. Explica-se. No acórdão, restou apurado que a diferença entre o valor do bem e o capital social a ser realizado é passível de incidência de ITBI. O que não verificou-se, apesar disso, foi a necessidade de pormenorizar acerca de qual valor do bem refere-se. Logo, se é tributável a diferença entre o valor do bem de mercado ou registrado em relação ao capital social. Posto que, tal distinção é fundamental, sobretudo por tratar-se de valores completamente distintos. Enquanto o valor registrado pode ser mais baixo, o valor de mercado, por exemplo, é muito mais elevado. Isto posto, constata-se uma brecha para que as municipalidades, a partir da não observância da Corte, passem a permanecer tributando o ITBI sobre a diferença entre o valor registrado o de mercado.

É defeso que o cerne da questão debatida pela Corte obedeça a chamada *ratio decidendi*, porém, tal circunstância não pode, de acordo com Zugman, Bastos e

Ghilardi (2021), em hipótese alguma, legitimar os municípios de, equivocadamente, ampliar a decisão proferida e tributar em situações práticas distintas. Pois, não houve discussão quanto ao valor venal dos imóveis no que tange eventual diferença com relação ao valor atribuído aos bens para fins de realização de capital.

De mais a mais, conclui-se que uma vez não esclarecido este ponto, o STF não apenas finalizou o tema, como gerou um novo conflito perante os tribunais relativamente a interpretação que alude o referido recurso extraordinário.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho acadêmico realizou uma análise acerca de in(constitucionalidade) da imunidade do Imposto de Transferência de Bens Imobiliários - ITBI quando da integralização de capital subscrito a pessoa jurídica, bem como do papel dos municípios relativamente a cobrança do imposto e eventuais possibilidades quando abordadas questões relacionadas a incorporação do patrimônio para a constituição de empresas e valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.

Além disso, verificou-se a importância principiológica que permeia a imunidade tributária, sobretudo porque, a função social da empresa, assim como a livre iniciativa, são pilares constitucionais que tem por finalidade prática o aquecimento da economia de mercado. Convém destacar, neste aspecto, que a observância destes preceitos normativos coaduna para o direito de exercício da atividade econômica organizada e saudável em relação à coletividade, posto que a empresa representa algo muito além da simples geração de lucros, pois caracteriza-se como agente responsável pelo desenvolvimento da justiça social.

Como pode-se perceber, é possível concluir que o paradigma enfrentado pelas empresas ante a tributação do ITBI pelos municípios perpassa uma celeuma muito além do que fora abordado pelo tema 796 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, como visto, em que pese apurado que no caso de integralizações de capital, a diferença entre o valor dos bens imóveis que aumenta o capital social e a parcela do valor dos bens imóveis destinada à conta de reserva de ágio não incide o ITBI, assim como que as integralizações de bens imóveis são imunes ao referido tributo independente da atividade da empresa que obtém o imóvel (transmissões de patrimônio imobiliário em decorrência de operações de fusão, cisão e incorporação), em nenhum momento adentrou-se no mérito das circunstâncias de qual valor deve-se considerar nas situações em que a municipalidade depara-se com a diferença entre o valor do imóvel e o capital social a ser realizado. O que significa dizer que, embora abarcado na decisão sobre a diferença entre o valor do bem e a integralização de capital, não analisou-se na minúcia a questão de qual valor do bem dev ser considerado, se o registrado ou de mercado, o que não apenas resultou, como resultará em um futuro próximo em novos conflitos judiciais, em razão das margens interpretativas de decisão prolatada pela Suprema Corte.

Em vista disso, muitas empresas têm enfrentado dificuldades em relação a imunidade do ITBI, especialmente porque diante de duas hipóteses dentre as quais em ambos os casos, o dever do pagamento do imposto permanece. Pois, ou as empresas optam por fazer pelo valor registrado do bem e pagam o ITBI sobre a diferença em relação ao valor de mercado. Ou, fazem a integralização e pagam, igualmente, pelo ganho de capital.

Por fim, em lógica decorrência dos fatos narrados, bem como do entendimento do Supremo Tribunal Federal, é possível depreender do caso em tela que não há incidência do ITBI quando da integralização do capital social de uma sociedade, excepcionado os casos de atividade preponderante de venda, locação de propriedade imobiliária ou cessão de direitos relativos à aquisição. E ponderou-se, por último, que a matéria observada pelos municípios para legitimar a cobrança de ITBI e, portanto, considerada inconstitucional, conforme os argumentos trazidos no deslinde deste trabalho, não é parte da discussão central do tema 796 de repercussão geral e, por isso, não pode ser usada pelos órgãos como jurisprudência sedimentada, visto que o caso concreto limita-se as situações de integralização de capital em que ocorre a subscrição de ações ou quotas com ágio.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Saraiva. 10ª Edição. 2004. Pág. 150 e 151.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de; FAVACHO, Fernando Gomes. **Imunidade do ITBI e a descaracterização do conceito de atividade preponderante**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/09/Imunidade-do-ITBI-e-atividade-preponderante.pdf>. Acesso em: 26 maio 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Forense, 11ª. Edição, 2005, p. 272.

BORGES, José Souto Maior. Limitações Constitucionais à Tributação. **IV Curso de Especialização em direito Tributário**, vol. I, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378, apud BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

BLUMENAU. **Dispõe Sobre O Código Tributário do Município de Blumenau**. Disponível: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/blumenau/leicomplementar/2007/63/632/lei-complementar-n-632-2007-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-do-umunicipio-de-blumenau>>. Acesso em: 15 nov. 2020.

Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 de nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 796.376/SC**. Plenário. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 05.03.2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 399.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 516.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CAVALLAZZI FILHO, Tullo. **O princípio da função social da propriedade e a empresa privada**. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, v. 85, set-out. p. 57-98. 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1: direito de empresa**. 13ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 63.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 107.

COMPARATO, Fábio Konder. **Função Social da Propriedade dos Bens de Produção**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, n. 63, p.71-79, jul./set. 1986

CRUZ, André Santa. **Direito Empresarial**. 8ª Ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018. p. 25

Curso de Direito Tributário Brasileiro, 3ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 258

FRAZAO, Ana. **Função social da empresa**. Rio de Janeiro: Inovar, 2011.

GLASENAPP, Ricardo (org.). **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2019. 160 p. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/176607/pdf/0?code=JWxSwBTgoaTnVwimuZpBuXjoZ1AR9hoGdHB3Y8I6AeHpd72/hXv1f6oy/T2z+TY2s0FAj0OYS2e14cq9rJ8b/g==>. Acesso em: 16 nov. 2020.

GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1981.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI. Aspecto temporal de seu fato gerador**. Revista **Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1220, 3 nov. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9114>. Acesso em: 12 jun. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo/SP: Atlas, 2016.

Imunidade na transmissão de bens destinada à realização de capital social: um olhar atento e constitucional sobre o tema 796 de repercussão geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 1006, ago. 2019. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017a16b533741788a355&docguid=lf212ace0adca11e9b07101000000000&hitguid=lf212ace0adca11e9b071010000000000&spos=1&epos=1&td=90&context=311&crumb-action=append&crumblabel=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1#>. Acesso em: 12 jun. 2021.

LEITE, Kátia Lima Sales. **A relação entre a função social da empresa, a livre iniciativa econômica e a propriedade privada**. 2012. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d1ff1ec86b62cd5f>. Acesso em: 18 jun. 2021.

LIMA, Leonardo Pereira. **Dicionário Enciclopédico Comercial**. V. 1, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

LOPES, Vitor Hugo. **A imunidade do ITBI na integralização de capital social segundo o STF**. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/347418/a-imunidade-do-itbi-na-integralizacao-de-capital-social-segundo-o-stf>. Acesso em: 22 jun. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. in **Curso de Direito Tributário**, 26ª ed., Malheiros, 2005, p. 395

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 241

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 190.

MAMEDE, Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro empresa e atuação empresária**. v.1. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 45.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 1, São Paulo: Saraiva, 2006. p. 308.

NAPOLITANO, Carlo José. **Do princípio da livre iniciativa na Constituição Federal de 1988**. Revista do Instituto de Pesquisa e Estudos. Divisão Jurídica. Faculdade de Direito de Bauru. p. 191-196, mai./ago. 2004.

NASCIMENTO, Hermann Dantas do. **O valor do capital exigido para constituição de uma empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli): uma análise acerca da compatibilidade com os princípios constitucionais da ordem econômica**. 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/28469/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20Hermann%20Dantas%20do%20Nascimento.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2021.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. v.1. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 44.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 1992, p. 22.

PICHILIANI, Mauricio Carlos. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Rideel, 2018. 608 p. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182328/pdf/0?code=n8L2et9Sg6QY+7G5W6lkl8HxoSlds2IISseY8Ura6IEe4SE/kgglRAdo9kkilHfJKzQZhLuWqUGPnuLI7hG+zw==>. Acesso em: 15 nov. 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário: Elementos do Direito**. 6 ed. São Paulo: Premier, 2005.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TARBINE, Maruan. **Imunidade do ITBI e o RE 796.376: STF decidiu, mas não deniu**. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imunidade-do-itbi-e-o-re-796-376-stf-decidiu-mas-nao-definiu-18082020>. Acesso em: 12 jun. 2021.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. 5. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 743-744. vol. único.

ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico; GHILARDI, Beatriz. **O STF, o ITBI e a integralização de imóveis ao capital social**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-27/opiniao-stf-itbi-integralizacao-imoveis-capital-social>. Acesso em: 12 jun. 2021.