

----- Série  
**DIREITO TRIBUTÁRIO PARA CONCURSOS**  
Coordenação: Antonio Augustos Dias Jr.

Helton Kramer Lustoza

# **IMPOSTOS MUNICIPAIS**

## **para concursos**

### **ISSQN, IPTU e ITBI**

**5ª** | revista  
edição | atualizada  
ampliada

2023

 EDITORA  
JusPODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# ESTATÍSTICA DOS CONCURSOS DE PROCURADORIA MUNICIPAL

As bancas de concurso de Procuradorias Municipais em geral, sejam elas tradicionais (CESPE, FCC, FGV etc.) ou locais (bancas próprias, UFPR, PUC-PR), costumam cobrar nas provas temas relacionados à atuação prática do cargo da advocacia pública.

Apesar de cada prova ter sua particularidade é possível constatar que elas partem de uma estrutura comum ou padrão, por meio da qual haverá a valorização de algumas disciplinas em detrimento de outras. Essas informações – retiradas das estatísticas da obra Edital sistematizado da PGM – são fundamentais para aqueles que almejam traçar uma estratégia de estudo.

O primeiro gráfico demonstra as matérias que são mais cobradas no concurso de Procuradorias Municipais, destacando o direito tributário entre as três mais importantes:

<b>1. ADMINISTRATIVO</b>	754	17,6%
<b>2. CONSTITUCIONAL</b>	523	12,2%
<b>3. TRIBUTÁRIO</b>	507	11,8%
<b>4. CIVIL</b>	472	11%
<b>5. TRABALHO</b>	318	7,4%
<b>6. PROCESSO CIVIL</b>	310	7,2%
<b>7. FINANCEIRO</b>	253	5,9%
<b>8. PROCESSO CONSTITUCIONAL</b>	250	5,8%
<b>9. PENAL</b>	182	4,3%
<b>10. AMBIENTAL</b>	158	3,7%
<b>11. PROCESSO TRABALHO</b>	142	3,3%
<b>12. PREVIDENCIÁRIO</b>	103	2,4%
<b>13. URBANÍSTICO</b>	107	2,5%
<b>14. CONSUMIDOR</b>	76	1,8%

Fonte: Edital sistematizado PGM.

Essas estatísticas auxiliam o candidato a ter a real dimensão de como deve planejar seu tempo de estudo. É essencial que o candidato desenvolva uma estratégia focado nas teses que envolvam a atuação da Fazenda Pública.

O próximo gráfico apresenta as matérias que mais são cobradas em provas dissertativas de Procuradorias Municipais:

<b>ADMINISTRATIVO</b>	40	33,3%
<b>TRIBUTÁRIO</b>	22	18,3%
<b>CONSTITUCIONAL</b>	11	9,2%
<b>PROCESSO CONSTITUCIONAL</b>	11	9,2%
<b>CIVIL</b>	8	6,7%
<b>TRABALHO</b>	8	6,7%

Fonte: Edital sistematizado PGM.

E mais uma vez, o candidato pode notar que o direito tributário se destaca entre as matérias mais cobradas nos concursos da Advocacia Pública. É fundamental que, nesta fase, o candidato se prepare focando nas melhores defesas para a administração pública.

Ao mesmo tempo em que o estudo dos conteúdos precisa ser sistemático, deve, também, ser feita uma análise paralela com base no foco do cargo que será exercido. Em outras palavras, devem-se privilegiar temas específicos das procuradorias municipais, dominando assuntos que envolvem a atuação prática do Município, como impostos municipais.

Na segunda fase desses concursos, é comum haver a cobrança de Parecer ou Peça Processual (petições iniciais, contestação e recursos). É neste momento que o candidato será avaliado, tanto na parte de conteúdo quanto de como aplicará este conhecimento em uma prática simulada.

E, por fim, neste último gráfico apresentamos os temas – dentro da disciplina de direito tributário – que são mais cobrados no concurso da Advocacia Pública Municipal:

<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	112	22,1%
<b>IMPOSTOS EM ESPÉCIE</b>	100	19,7%
<b>LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIB.</b>	74	14,6%
<b>TRIBUTOS</b>	68	13,4%
<b>OBRIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	61	12%
<b>COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b>	38	7,5%

<b>LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	31	6,1%
<b>ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	15	3%
<b>LEI COMPLEMENTAR</b>	8	1,6%

Fonte: Edital sistematizado PGM.

Desta forma, ficou mais do que evidente a importância de o candidato estudar com profundidade o tema “impostos municipais”, sendo que este tema aparece na posição de segundo mais cobrado. Nada mais lógico, uma vez que, para se preparar para seara municipal, o candidato deve dominar o assunto de direito tributário que irá trabalhar no cargo almejado.

Espero que essas estatísticas tenham ajudado no planejamento de seu estudo. Desejo sucesso nesta empreitada.

**Professor Helton Kramer Lustoza**

 Site: [www.heltonkramer.com](http://www.heltonkramer.com)

 Facebook: [www.facebook.com/helton.kramer](https://www.facebook.com/helton.kramer)

 Instagram: [@profheltonkramer](https://www.instagram.com/profheltonkramer)



# CAPÍTULO I

## AUTONOMIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E ASPECTOS DA ARRECADAÇÃO

**Sumário •** 1. Competência tributária municipal; 1.1. Espécies de competência tributária; 1.2. Mas que normas gerais são essas?; 2. Eficiência na arrecadação tributária municipal e a (im)possibilidade do protesto da CDA; 3. Requisitos para os municípios concederem benefícios fiscais; 4. Efeitos do reconhecimento da isenção tributária pelo ente municipal; 5. Multa punitiva e art. 136 do CTN: responsabilidade objetiva ou subjetiva?; 6. ISS fixo para optantes do Simples Nacional; 7. Questões objetivas; 8. Questões dissertativas.

### 1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

Competência tributária é a autorização constitucional para que determinado ente da federação (União, Estados, Distrito Federal ou Município) possa instituir tributos. Ao discriminar competências tributárias aos entes políticos, a Constituição Federal delimita o campo tributário, indicando o que estes entes podem e o que devem fazer em matéria tributária. Ou seja, a Constituição Federal não cria tributos, mas sim prevê sua criação pelos entes da federação.

Importante asseverar que a instituição de um determinado tributo somente poderá ocorrer por lei específica, consoante preceituado pelo art. 150, I, da Constituição Federal<sup>1</sup>, que positiva o princípio da legalidade. Por conseguinte, detém competência tributária o ente que possui competência legislativa para tanto.

Consoante lecionada o doutrinador Antônio Roque Carrazza<sup>2</sup>, competência tributária é a manifestação da autonomia da pessoa política, disciplinada pelas normas constitucionais que preveem as concretas obrigações tributárias, permitindo que o ente político possa criar, instituir tributos através de atividade legislativa. Para Paulo de Barros Carvalho a *“competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”*<sup>3</sup>. Em outras palavras, é a repartição do poder de tributar, constitucionalmente atribuído

- 
1. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
  2. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 531.
  3. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 218.

aos diversos entes públicos, de modo que cada um tenha o poder de instituir e arrecadar os tributos de sua exclusiva responsabilidade.

A competência tributária não se confunde com poder irrestrito de tributar. Isso porque, o exercício da competência tributária encontra limites no ordenamento jurídico, atendo-se às normas legais que lhe atribuem validade, como o respeito ao pacto federativo, ao devido processo legislativo e observância aos princípios constitucionais tributários.

De forma sucinta, pela competência tributária, não cria tributo quem quer, mas quem pode, consoante a Constituição.

Acerca dos atributos da Competência Tributária, iremos adotar a sistemática da doutrina de Roque Antônio Carrazza<sup>4</sup>, o qual define os seguintes: facultatividade, indelegabilidade, privatividade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade.

### 1.1. Espécies de competência tributária

- a) **Competência tributária privativa ou exclusiva:** É a competência exclusiva de um único ente, expressa e taxativamente enumerada na Constituição Federal como pertencente a um determinado ente público, cuidando-se faixas tributárias privativas<sup>5</sup>. Ou seja, a Constituição habita somente um único ente a instituir determinado tributo e, por conseguinte, proíbe os demais. No Sistema Tributário Municipal, três são os impostos privativos, previstos no art. 156 da CF, quais sejam: ITBI, ISS e IPTU.
- b) **Competência tributária residual:** É a competência atribuída para a União criar impostos e contribuições de seguridade que não estejam no rol de sua competência privativa. Seguridade social abrange previdência, assistência e saúde. A União pode criar contribuições para financiar essas três áreas. A competência residual da União está no art. 154, I<sup>6</sup> e no art. 195, § 4º<sup>7</sup>, da CF. O art. 154, I, trata da competência residual da União para criar impostos não previstos expressamente na CF. o dispositivo exige lei complementar, não cumulatividade, e base de cálculo e fatos geradores diversos dos impostos previstos na CF. em regra, os tributos são criados por lei ordinária. O segundo requisito é a não cumulatividade, sendo o que foi pago anteriormente irá

---

4. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

5. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 557.

6. Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

7. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

gerar um crédito para ser abatido na operação subsequente, a fim de evitar o pagamento em cascata, ou seja, o imposto que incide sobre ele mesmo<sup>8</sup>.

Por sua vez, o art. 195, § 4º da CF trata da competência residual para criar contribuições previdenciárias e remete ao art. 154, I, da CF.

- c) **Competência extraordinária:** Prevista no art. 154, II, da CF<sup>9</sup>, a competência tributária extraordinária autoriza a União a criar impostos no caso de iminência ou de existência de guerra externa, impostos estes compreendidos ou não na competência da União. Vale dizer, que a União, nestas hipóteses, pode invadir a competência alheia e criar imposto cujo fato gerador seja idêntico a de imposto de competência de outro ente. Assim, por exemplo, a União pode criar IPTU ou ISS extraordinários, impostos de competência do Município.
- d) **Competência comum:** É a competência atribuída aos entes da federação para a criação de tributos de acordo com a sua competência administrativa. São as taxas, as contribuições de melhoria e a contribuição previdenciária dos servidores.

Ao mesmo tempo em que a Constituição determinou a inviolabilidade dos direitos individuais (art. 5.º da CF/88), ela também sistematizou a forma do Poder de Tributar (aptidão de criar tributos), delimitando-o no intuito de assegurar os direitos dos contribuintes. Distribuiu o Poder Político em três esferas (municipal, estadual e federal).

Pode-se entender que o sistema tributário possui três níveis distintos de normas, são elas:

- plano constitucional: as normas de competência – são as normas que, veiculadas pela própria Constituição, atribuindo a competência que irá autorizar as pessoas políticas a criar e cobrar tributos (positivas e negativas).
- plano da lei complementar: normas gerais de direito tributário – São normas que, na diretriz do art. 146 da CF, dispõem sobre conflitos de competência, regulam as limitações do poder de tributar e estabelecem as normas gerais em matéria de legislação tributária. Estas normas vêm trazer uma padronização para as normas de incidência.
- plano da legislação ordinária: Trata-se da lei de cada uma das pessoas competentes, portanto, que veicula a norma de incidência, ou seja, a norma que irá criar o tributo correspondente.

\*\*\* Quando é exigida lei complementar? A regra é a instituição de tributos por lei ordinária. A instituição por lei complementar é apenas excepcional. Só que há alguns casos em que a CF exige expressamente lei complementar para a regulação

---

8. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Malheiros. 2010. P. 311.

9. Art. 154. A União poderá instituir: II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.



de determinadas matérias. O primeiro artigo fundamental é o art. 146 da CF<sup>10</sup>, o qual exige a edição de uma lei complementar de caráter nacional sobre matéria tributária.

Em primeiro lugar, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. É preciso lei complementar para solucionar conflito de competência entre os entes, por exemplo, entre ISS e ICMS, entre IPTU e ITR. O inciso II diz que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. O CTN que vai regulamentar a anterioridade, a irretroatividade, etc. O inciso III diz respeito à fixação de normas gerais em matéria tributária. Só que essa exigência é tão somente para a fixação de normas gerais.

## 1.2. Mas que normas gerais são essas?

O inciso III do art. 146 fala que cabe à lei complementar estabelecer *normas gerais* em matéria de legislação tributária, *especialmente sobre*: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

10. Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I – será opcional para o contribuinte; II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

# CAPÍTULO IV

## IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS “INTER VIVOS” – ITBI

**Sumário** • 1. Aspecto material; 1.1. Desapropriação e usucapião; 1.2. Separação consensual e excesso oneroso de partilha; 1.3. Renúncia à herança; 1.4. Anulação do negócio jurídico de transmissão imobiliária; 1.5. Incidência do ITBI na integralização no capital de pessoa jurídica; 1.5.1. Imunidade tributária das *Holdings* Patrimoniais e possíveis desvios de finalidade; 1.6. Dissolução de condomínios sobre imóveis indivisíveis; 2. Aspecto temporal; 3. Aspecto espacial; 4. Aspecto subjetivo; 5. Aspecto quantitativo; 5.1. Base de cálculo; 5.2. Alíquota; 6. Informações complementares; 7. Quadro sinóptico; 8. Súmulas do STF e STJ; 8.1. Súmulas do STF; 9. Síntese dos principais entendimentos do STJ sobre ITBI; 10. Questões objetivas; 11. Questões dissertativas

### 1. ASPECTO MATERIAL

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI passou a existir no direito brasileiro em 1809, sendo que na época era chamado de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis.

Com a Constituição Federal de 1934 foi a primeira vez que houve uma diferenciação entre o Imposto sobre Transmissão “inter vivos” e o “causa mortis”, ambos ficando sob competência dos Estados. Somente com a Emenda Constitucional nº 5/61 é que o Imposto de Transmissão de bens “inter vivos”, passou a ser de competência dos Municípios, o que durou até a Emenda Constitucional nº 18/65, onde foram unificados novamente sob competência dos Estados.

Com a promulgação da Constituição de 1988 os Municípios passaram novamente a exercer a competência tributária sobre a transferência imobiliária inter vivos, possuindo como regra matriz de incidência a seguinte diretriz constitucional:

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;

A Ordem Constitucional estabelece como aspecto material do ITBI a transmissão intervivos de bens imóveis por ato oneroso. Também haverá incidência sobre a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia. Antonio José da Costa entende que “a expressão transmissão da ação significa, por sua vez, a transferência de direitos de ação atribuída a outrem, que não é seu titular originário, pela

*qual permite que, com legitimidade, venha a juízo exercitá-la, ou a continuar, se já proposta*<sup>1</sup>.

Existe uma previsão de imunidade no art. 184, § 5º da CF/88, onde consta que não incidirá impostos federais, estaduais e municipais sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. E o Supremo Tribunal Federal já delimitou esta regra de imunidade, decidindo que somente irá beneficiar o proprietário expropriado e não terceiros adquirentes de imóveis, estranho ao programa de reforma agrária:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. DESAPROPRIAÇÃO. TÍTULO DA DÍVIDA AGRÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXTENSÃO AO TERCEIRO POSSUIDOR. IMPOSSIBILIDADE. Terceiro adquirente de títulos da dívida agrária. Imunidade. Extensão. Impossibilidade. O benefício alcança tão-somente o expropriado. O terceiro adquirente, que com ele realiza ato mercantil, em negócio estranho à reforma agrária, não é destinatário da norma constitucional. (RE 169628, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 28/09/1999, DJ 19-04-2002)

Assim, a incidência de tributo vai abarcar toda transmissão, a título oneroso, de propriedade imóvel, domínio útil, bem como direitos reais sobre estes, excluindo a sucessão *causa mortis e doação*, que está sob competência tributária estadual. Independe o tipo de negócio, venda e compra, permuta, desde que seja a título oneroso, haverá a incidência do ITBI.

Quando avaliado acerca do critério material, a banca Cespe (2009 – SEAD-SE – Procurador) considerou INCORRETA a seguinte afirmação: *“considerare que Ana transfira a Beatriz, sua irmã, um de seus imóveis urbanos, por ato gratuito. Nessa hipótese, deve incidir o imposto sobre a transmissão de bens imóveis, de competência dos municípios”*.

	<b>Aspecto material</b>	<b>Bens</b>	<b>Competência</b>
<b>ITCMD</b>	transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos	Quaisquer bens e direitos	Estados e DF
<b>ITBI</b>	transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis...	Bens imóveis	Municípios, DF <sup>3</sup> e Territórios Federais <sup>4</sup>

Entende-se como bem imóvel o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. E, por força do Código Civil, estende-se o conceito legal de imóvel aos direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram, bem como ao direito à sucessão aberta (art. 80 CC).

É essencial compreender que o imposto também irá incidir sobre a transmissão dos direitos reais sobre os imóveis, especialmente aqueles previstos no art. 1125 do

1. COSTA, Antonio Jose da. A Regra-Matriz de Incidência do ITBI, Tese de Doutorado apresentada na PUC-SP, São Paulo, 1996, p. 63/66.

Código Civil, excetos os de garantia. Neste caso, poderá existir a transferência de direitos sobre imóveis através de compra e venda, uso, usufruto, servidão, direito do promitente comprador, direito de superfície, etc. Entretanto, tal incidência não poderá ocorrer, conforme acima mencionado, nos casos de anticrese, hipoteca e penhor<sup>2</sup>.

Quanto a promessa de compra e venda, trata-se de contrato preliminar que atribui ao promitente comprador a expectativa de ser proprietário do imóvel, atribuindo o direito de obter transferência imobiliária no momento do pagamento do valor acordado. Considerando que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel, a jurisprudência pátria possui posicionamento no sentido de que não incide ITBI sobre o registro da promessa de compra e venda imobiliária.<sup>3</sup>

Situação diversa ocorre quando há a cessão dos direitos de promessa de compra e venda, pois, por força do art. 1225, VII do Código Civil<sup>4</sup>, o direito do promitente comprador é um direito real, sendo que sua cessão é passível de incidência do ITBI<sup>5</sup>. Com isso, a transferência de titularidade do direito sobre o contrato de compromisso de compra e venda gera obrigação de pagar o ITBI, não sob o fundamento de transmissão da propriedade, mas sim pela transferência de direitos reais sobre o imóvel.

Mas também poderá haver outros negócios jurídicos que podem desencadear a transferência de titularidade imobiliária, como a permuta, dação em pagamento, remição, arrematação, cessão de posse, cessão de direitos hereditários. Configurado como ato transmissão de propriedade sobre imóveis irá estar englobado pela hipótese de incidência do ITBI.

A aquisição de propriedade, segundo art. 1248 do Código Civil, também poderá ocorrer por acessão física, por formação de ilhas, aluvião, avulsão, abandono de álveo ou plantações ou construções. Em outras palavras, bem imóvel por acessão física ocorre quando o próprio homem incorpora permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções.

Situação analisada pelo Judiciário em que não ocorrerá a incidência do ITBI é no caso de dissolução de condomínio.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. ITBI.IMÓVEIS URBANOS EDIFICADOS. DISSOLUÇÃO DE CONDOMÍNIO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. BASE DE CÁLCULO. PARCELA ADQUIRIDA AOS OUTROS CO-PROPRIETÁRIOS.

2. Nestes casos, haverá tão somente a utilização do imóvel como uma garantia de obrigação pessoal.
3. STJ – Resp 764808/MG – Relator(a) Luiz Fux – Primeira Turma – Julg. 15/03/2007; STF. RE 666096 AgR, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 30/10/2012.
4. Art. 1.225. São direitos reais:(...) VII – o direito do promitente comprador do imóvel. Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.
5. TJDF –APELAÇÃO CÍVEL 20040110279824APCDF – Órgão Julgador: 1ª Turma Cível – Relator: SILVA-NIO BARBOSA DOS SANTOS, Publicação no DJU: 02/08/2005 Pág.: 91.

- TÁRIOS.1. Hipótese em que os quatro impetrantes (ora recorridos) eram co-proprietários de seis imóveis urbanos edificados. Os condôminos resolveram extinguir parcialmente a co-propriedade. Para isso, cada impetrante passou a ser único titular de um dos seis imóveis. Quanto aos dois bens restantes, manteve-se o condomínio. Discute-se a tributação municipal sobre essa operação.
2. O Tribunal de origem entendeu ter ocorrido simples dissolução de condomínio relativo a uma universalidade de bens, conforme o art. 631 do CC/1916. Assim, não teria havido transmissão de propriedade com relação à maior parte da operação. Se o indivíduo passou a ser proprietário de imóvel em valor idêntico à sua cota ideal no condomínio, não incidiria o ITBI.
4. No entanto, o art. 631 não incide na hipótese, pois se refere ao caso clássico de condomínio de bem divisível. Seria aplicável se os quatro impetrantes fossem co-proprietários de terreno rural ou de terreno urbano não-edificado. Nesse exemplo, no caso de desfazimento do condomínio, o imóvel poderia ser fracionado junto ao cartório de imóveis, observados os limites mínimos, requisitos e formalidades legais, resultando em quatro partes iguais. Cada um dos antigos co-proprietários seria o único titular de seu terreno (correspondente a 25% do original). Inexistiria transmissão onerosa de propriedade nessa situação fictícia e, portanto, incidência do tributo municipal.
5. Diferentemente, quando há condomínio de apartamento edificado, ou de um prédio urbano não-fracionado em unidades autônomas, é impossível a divisão do bem. É este o caso dos autos.
6. O registro imobiliário é individualizado, como o é a propriedade de apartamentos, nos termos da Lei de Registros Públicos (art. 176, § 1º, I, da Lei 6.015/1973).
7. Na situação inicial, antes do pacto de extinção parcial do condomínio, os quatro impetrantes eram co-proprietários de cada um dos imóveis, que devem ser considerados individualmente.
8. Com o acordo, cada um dos impetrantes passou a ser único proprietário de um dos seis imóveis. Ou seja, adquiriu dos outros co-proprietários 75% desse bem, pois já possuía 25%.
9. O ITBI deve incidir sobre a transmissão desses 75%. Isso porque a aquisição dessa parcela se deu por alienação onerosa: compra (pagamento em dinheiro) ou permuta (cessão de parcela de outros imóveis).
10. Esse raciocínio se aplica aos quatro imóveis que passaram a ser titulados por um único proprietário. Quanto aos outros dois bens, com relação aos quais o condomínio subsistiu, não há alienação onerosa nem, portanto, incidência do ITBI.
11. Os impetrantes adjudicaram cada um dos quatro imóveis a uma única pessoa, indenizando os demais (por pagamento ou permuta), nos termos do art. 632 do CC/1916. (REsp 722.752/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 11/11/2009)

O entendimento jurisprudencial segue no sentido de que o desfazimento do condomínio de bem divisível, respeitado os limites de cada condômino, configura inexistência de transmissão onerosa de propriedade e, portanto, ausência de incidência deste tributo municipal. Por outro lado, no caso de condomínio de apartamento edificado, ou de um prédio urbano não fracionado em unidades autônomas, é

impossível a divisão do bem, sendo que sua dissolução irá implicar em transmissão imobiliária.

### 1.1. Desapropriação e usucapião

Observa-se que a desapropriação se trata de um *“procedimento através do qual o Poder Público compulsoriamente desapossa alguém de uma propriedade e adquire, mediante indenização, fundado em interesse público”*<sup>6</sup>. Desta forma, tanto a doutrina quanto a jurisprudência definem a desapropriação como uma forma originária de aquisição de propriedade, pois independe de título ou da vontade do dono anterior. O ato desapropriatório materializa-se por meio de decreto do chefe do executivo, o qual declarará que o imóvel será de utilidade pública e de forma compulsória repassará a propriedade em favor do Estado ou de pessoa jurídica privada concessionária de serviço público.

Tal entendimento está amparado pela jurisprudência cediça do Supremo Tribunal Federal, sendo que na ocasião esta Corte entendeu que *“não há na desapropriação transferência da propriedade por qualquer negócio jurídico de Direito Privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante”*<sup>7</sup>.

Portanto, de modo inequívoco a doutrina e jurisprudência são determinantes em defender que não haverá a incidência de ITBI sobre a transcrição de imóveis desapropriados.

O mesmo raciocínio é aplicado para o caso de usucapião de bem imóvel, não há transferência de propriedade, mas sim uma transmissão por via judicial, conforme entendimento jurisprudencial<sup>8</sup>.

Com isso, na hipótese de aquisições originárias, como na usucapião e desapropriação, não haverá incidência do ITBI, uma vez que a transferência não é voluntária, mas sim imposta pelo poder público.

### 1.2. Separação consensual e excesso oneroso de partilha

A incidência do ITBI também poderá ocorrer no caso de divisão de patrimônio na separação judicial. Caso os bens sejam divididos na metade em favor de cada cônjuge não haverá incidência do imposto, uma vez não haver a transmissão da propriedade, mas apenas a partilha de bens que já pertenciam aos cônjuges.

Por outro lado, se na partilha, houver um acordo, de forma onerosa, em que um dos cônjuges fique com algum patrimônio imobiliário que corresponda a parte

6. MELLO, Celso Antonio Bandeira. Curso de direito administrativo. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 759.

7. *“(…) não há na desapropriação transferência da propriedade por qualquer negócio jurídico de Direito Privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, modo privado”* (STF – Reprincost 1260-3 – DF – TP – j. 13-08-1987 – Rel. Min. Néri da Silveira – DJU 18-11-1988 – RT 639/186).

8. STJ. REsp 118.360/SP, Rel. Ministro VASCO DELLA GIUSTINA. TERCEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010.

maior que a metade do quinhão, surge a questão de identificar a incidência do ITBI sobre a respectiva diferença.

Em outras palavras, quando partilhados os bens em partes ideais de 50% para cada cônjuge não há incidência do ITBI. Caso a divisão dos bens seja diferenciada no que tange ao patrimônio imobiliário, poderá haver a incidência do ITBI se não houver a caracterização de doação da parte que excedeu a meação na divisão dos bens imóveis. Neste sentido, Yussef Said Cahali leciona que *“a lei tributa a diferença recebida a mais em imóveis(...) Não importa que o outro cônjuge menos aquinhado com bens imóveis tenha obtido compensação no valor dos móveis. Em havendo diferença, surge a exigência tributária”*<sup>9</sup>.

Esse também é o entendimento jurisprudencial majoritário:

Nada impede o casal de, ao fazer a partilha, atribuir a maioria dos bens a um deles. A circunstância de existirem bens móveis compensando a diferença é válida entre as partes interessadas, para efeito de equivalência da partilha. Perante o Fisco, no entanto, são considerados apenas os bens imóveis, passíveis de tributação (TJ-SP – Agravo de Instrumento nº 252.041-1 – São Paulo – rel. Toledo Silva – 4ª C Civ – j. 20.4.95).

Quanto à incidência de ITBI na partilha de dissolução conjugal deve-se tomar em conta, tão somente, os bens imóveis localizados no Município, conforme art. 32, VII, a, da Lei Complementar Municipal 505/03. 2. Vale registrar que o art. 34, I da Lei Complementar Municipal 505/03 atribui à permuta presunção de onerosidade, quando, para efeitos fiscais, a equipara à compra e venda, e portanto, os bens comuns permutados não elidem a exigência fiscal. 3. Apenas quando não preservadas as meações que a transmissão dá-se a título gratuito, fazendo incidir o ITCMD. Preservadas as meações, a transmissão dá-se a título oneroso, fazendo incidir o ITBI. (TJPR – 3ª C.Cível – AC 499536-6 – Maringá – Rel.: Paulo Roberto Vasconcelos – Unânime – J. 14.10.2008)

(...)Assim, a orientação majoritária seguida por este Tribunal (e acolhida pelo Tribunal Pleno) é no sentido de que a incidência do imposto municipal ou estadual, nos casos em que houver transmissão de bens em ação de separação judicial, depende da circunstância de haver ou não a preservação das meações... se houver a preservação, com existência de compensação, opera-se, então, a transmissão a título oneroso, dando azo, assim, à incidência do imposto de transmissão inter vivos (ITBI)(...)” (TJ-RS. Agravo de Instrumento Nº 70024797821, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Raupp Ruschel, Julgado em 01/07/2008)

Desta forma, haverá a incidência de ITBI sobre o valor que exceder ao respectivo quinhão na partilha de bens imóveis entre cônjuges, em razão de separação judicial, desde que este excesso se dê a título oneroso.

### 1.3. Renúncia à herança

O direito brasileiro adotou o princípio de *saisini*, através do qual, aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários

9. CAHALI, Yussef Said. Divórcio e Separação. São Paulo: RT, 2005, p. 153/154.

(art. 1784 CC). É óbvio que somente com a aceitação da herança que se poderá considerar como definitivamente incorporada ao patrimônio do herdeiro. Por outro lado, é faculdade ao herdeiro renunciar à herança, ou seja, declara que não a aceita, desde que seja feita de maneira expressa, sendo que o herdeiro renunciante é considerado como se nunca tivesse herdado (1806 CC).

Esta renúncia poderá ser feita de duas formas: abdicativa – trata-se do efeito abandono de um direito em favor do monte ou dos demais herdeiros; e translativa – quando existe a figura da alienação. Neste caso, apesar de revestir-se dos requisitos da renúncia, haverá a transmissão, título gratuito ou oneroso, dos bens do quinhão. Em linhas gerais é assim definida a diferença entre as duas formas de renúncia:

- *Abdicativa*: onde o herdeiro abre mão da parte que lhe cabe, retornando sua quota parte ao monte partível.
- *Translativa*: onde o herdeiro renuncia sua parcela em favor de pessoa determinada.

Em regra, o Imposto de Transmissão dos Bens Imóveis – ITBI não incidirá sobre a renúncia de herdeiros na sua parte na herança, exceto na forma translativa e se for feita a título oneroso. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RENÚNCIA À HERANÇA – INEXISTÊNCIA DE DOAÇÃO OU ALIENAÇÃO – ITBI – FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE IMPLEMENTO. A renúncia de todos os herdeiros da mesma classe, em favor do monte, não impede seus filhos de sucederem por direito próprio ou por cabeça. Homologada a renúncia, a herança não passa à viúva, e sim aos herdeiros remanescentes. Esta renúncia não configura doação ou alienação à viúva, não caracterizando o fato gerador do ITBI, que é a transmissão da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis. Recurso provido. (REsp 36.076/MG, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/1998, DJ 29/03/1999, p. 76)

Desta forma, quando a renúncia ocorra de forma pura e simples, quando não haverá incidência tributária, pois não haverá transferência de titularidade. Por outro lado, ocorrendo a renúncia com efeitos translativos de forma onerosa, ocorrerá a cessão de direitos sobre imóveis, fato gerador do ITBI.

#### **1.4. Anulação do negócio jurídico de transmissão imobiliária**

Tradicionalmente, o Código Tributário Nacional não condiciona os efeitos tributários à validade do negócio jurídico que serviu de base para obrigação tributária. Isso porque o art. 118, I, do CTN dispõe que o fato gerador é interpretado “*abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*”.

Este dispositivo legal representa a aplicação do princípio do *non olet* e tem como escopo permitir a tributação das atividades ilícitas. Em outras palavras, é irrelevante, para a determinação da obrigação tributária, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Basta que tenha havido a incidência tributária, com o enquadramento do fato ao aspecto material da hipótese abstratamente prevista em lei.



De tal sorte, se houver uma decisão judicial que anule negócio jurídico que foi base de incidência do ITBI, não sugeria qualquer direito de repetição dos valores pagos ao Município, uma vez que na época do recolhimento houve uma efetiva transmissão imobiliária. Com base neste entendimento tradicional, amparado por norma expressa da legislação tributária, o Superior Tribunal de Justiça tinha entendimento consolidado<sup>10</sup> Neste sentido, a pretensão de recuperação dos valores pagos a título de ITBI deveria se dar em ação indenizatória movida contra aquele que deu causa à anulação do negócio, e não contra a Fazenda do Município.

Contudo, no julgamento do Recurso Especial n. 1493162-DF, em 25/11/2014, a Segunda Turma do STJ julgou que diante da anulação do negócio jurídico que embasou recolhimento do ITBI, haverá a configuração do pagamento indevido, autorizando a repetição de indébito:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. DESFAZIMENTO DO FATO GERADOR. DEVOLUÇÃO. VALORES.

IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. ITBI. O art. 118, I, do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais. O princípio do non olet, expresso no artigo citado, foi criado por Albert Hensel e Otmar Bühler e tem como escopo permitir a tributação das atividades ilícitas. Irrelevante, portanto, para a determinação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes.

No caso sub judice, houve a declaração de nulidade do negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, sem que houvesse dolo do recorrido, tendo-se desfeito o fato gerador do ITBI. Desse modo, nada mais justo que o restabelecimento do statu quo ante, para que não haja enriquecimento ilícito do Estado. Na hipótese dos autos trata da declaração de nulidade do próprio fato que gerou a exação, o que não originou benefício econômico para a parte. Recurso Especial não provido. (REsp 1493162/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/11/2014, DJe 19/12/2014)

Nas edições passadas afirmamos que ainda era prematuro afirmar que o Superior Tribunal de Justiça inverteu seu entendimento. Primeiro porque se tratava de uma decisão proferida em uma das Turmas, e não pela Primeira Seção do Tribunal. Segundo, porque não se pode negar a validade e eficácia do art. 118, I, do CTN, bem como o posicionamento histórico da jurisprudência e doutrina majoritária.

Ocorre que em outubro de 2020, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça referendou o entendimento mais recente da segunda turma, de forma que consolidou o entendimento de que a nulidade de negócio jurídico de compra e venda de imóvel viabiliza a restituição do valor recolhido pelo contribuinte a título de ITBI:

10 REsp 1175640/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 11/05/2010.

De acordo com os arts. 156, II da CF, e 35, I, II, e III do CTN, o fato gerador do ITBI ocorre, no seu aspecto material e temporal, com a efetiva transmissão, a qualquer título, da propriedade imobiliária, o que se perfectibiliza com a consumação do negócio jurídico hábil a transmitir a titularidade do bem, mediante o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis.

Todavia, no caso verifica-se que o negócio jurídico que ensejou a transferência de propriedade do imóvel e, por conseguinte, a tributação pelo ITBI, não se concretizou em caráter definitivo devido à superveniente declaração de nulidade por força de sentença judicial transitada em julgado.

Logo, não tendo havido a transmissão da propriedade, já que nulo o negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, ausente fato gerador do imposto em apreço, sendo devida a restituição do correspondente valor recolhido pelo contribuinte a tal título.

REsp 1.493.162-DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, por unanimidade, julgado em 14/10/2020, DJe 21/10/2020

Assim, agora sim podemos afirmar que no âmbito do Superior Tribunal de Justiça se encontra consolidado o entendimento de que a anulação do negócio que embasou a tributação do ITBI terá o condão de fazer desaparecer o fato gerador do tributo, e, via de consequência, gerar direito à repetição de indébito. No entendimento mais recente do Superior Tribunal de Justiça, ficou consignado que no caso de se manter os efeitos da incidência tributária, com base no art. 118, I, do CTN, poderão trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais do ordenamento jurídico.

Luciano Amaro defende uma interpretação sistemática entre art. 118 e art. 116, de modo que apesar de reconhecer que a incidência do tributo independente da regularidade e licitude dos atos jurídicos, alerta para necessidade de se averiguar a identificação da ocorrência real do fato gerador:

“... para incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica dos atos, ou a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos.

(...)

Esse preceito deve ser conciliado com o art. 116, I. Se os efeitos de certo ato integram a definição legal do fato gerador, a ausência desses efeitos, no plano concreto, lega, logicamente, a reconhecer o não aperfeiçoamento do próprio fato gerador e, por via de consequência, a inexistência de obrigação tributária”<sup>11</sup>.

Neste mesmo sentido, Francisco Ramos Mangieri se manifestou favorável à restituição deste pagamento sob a alegação de inexistência do fato imponible do ITBI na hipótese de posterior anulação do ato translativo imobiliária:

“Não se deve esquecer que toda relação jurídica tributária vem amparada por um fato econômico relevante e que gera efeitos no mundo fenomênico. Pois bem, com a decretação de nulidade da compra e venda, as partes remontam

11. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 301/303.

ao status quo ante, como se nenhum negócio tivesse sido realizado. E não havendo contratação válida, não haverá, do mesmo modo, reflexos econômicos. O imposto, então, foi pago indevidamente e, portanto, deve ser restituído<sup>12</sup>.

Hugo de Brito Machado apresenta um entendimento interessante quando defende o direito à restituição, pois fundamenta que a anulação do negócio jurídico exclui a causa que motivou a cobrança do imposto:

“Mesmo assim, o desfazimento do fato que configura a hipótese de incidência do imposto, sendo efetivo e desfazendo, assim, aquela realidade que deu causa à cobrança do tributo, faz nascer o direito à restituição deste<sup>13</sup>.”

Desta forma, o entendimento sobre a interpretação conjunta dos arts. 116 e 118 do CTN demonstra ser o melhor caminho para a interpretação da obrigação tributária à vista da validade do negócio jurídico. No caso de anulação do negócio jurídico, tem-se que a transferência de riqueza que embasou a tributação, tendo sido anulada, impediria a incidência tributária, sob pena de ofensa aos princípios da justiça tributária e capacidade contributiva.

### 1.5. Incidência do ITBI na integralização no capital de pessoa jurídica

Além da previsão do aspecto material, a Constituição Federal criou a imunidade tributária para algumas situações, dentre elas, o art. 156, § 2º:

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 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;

II – compete ao Município da situação do bem.

Para Regina Helena Costa, a “*imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva de atribuição de competência tributária*”<sup>14</sup>. E a Carta Magna, ao mesmo tempo em que definiu a regra matriz do ITBI, também criou uma regra específica de imunidade em que o imposto não incidirá sobre a transmissão dos bens ou direitos quando efetuada para sua incorporação e desincorporação de patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito. Também não haverá incidência quando a transmissão de bens ou direitos for em decorrência de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante

12. MANGIERI, Francisco Ramos Mangieri e outros, ITBI. 1ª ed. Edipro, 2006, p. 166/167.

13. MACHADO, Hugo de Brito. Direito à restituição do ITBI em face do anulamento da venda do imóvel, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 183, dezembro/2010, p. 63/68.

14. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Observe-se que esta imunidade estará condicionada ao fato de que o adquirente não esteja como atividade preponderante a compra e venda, locação ou arrendamento mercantil de bens imóveis, sendo que o art. 37 do Código Tributário Nacional vem a definir os critérios para sua identificação:

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

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

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

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

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante

A fiscalização municipal deverá identificar a atividade preponderante com base na receita operacional, como exige o art. 37 do CTN, para conferir a existência de imunidade do ITBI. É essencial compreender que receita operacional corresponde aos valores obtidos através da atividade principal da empresa<sup>15</sup>, ou seja, se relaciona ao resultado das atividades que constituem o objeto social da sociedade.

No julgamento do Recurso Especial n. 448.527, o Ministro relator Luiz Fux observou, à vista do art. 37 do Código Tributário Nacional, que o ITBI não incide, em regra, quando o negócio jurídico se traduz ao pagamento de cota no patrimônio de pessoa jurídica, ou resulte de incorporação ou fusão de pessoa jurídica. Contudo, haverá a incidência se esta empresa atuar, preponderantemente, na venda ou locação de imóveis. Neste mesmo julgado, o Ministro Humberto Gomes de Barros defendeu que:

“O tributo só incide, quando a pessoa jurídica tenha obtido mais da metade de sua receita operacional em negócios imobiliários. A regra é a não incidência; exceção, a incidência. Trocando em miúdos, pode-se dizer: não incide ITBI em transferência imobiliária realizada no intuito de integralizar capital de pessoa jurídica, salvo se a pessoa jurídica houver auferido – dois anos antes e dois anos depois do negócio – mais da metade de sua receita operacional.

15. NPC 14 Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON nº 14 de 18/01/2001.

Como se percebe, a incidência do tributo depende de uma circunstância positiva: a realização de negócios imobiliários, em valor superior à metade da renda operacional. Isto significa: Para dizer que o tributo incide, o Fisco deve ser provar que a circunstância geratriz da obrigação tributária realmente aconteceu”.

Convém notar que a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo. Caso já tenha sido deferido o *status* de imune ao contribuinte, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido ao imóvel devem militar a seu favor. O afastamento dessa imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária<sup>16</sup>.

No âmbito empresarial é comum que o capital social venha a ser integralizado por qualquer espécie de bens susceptíveis de avaliação pecuniária (art. 997, III, do CC), tais como dinheiro, crédito, móveis, imóveis e outros. E esta imunidade tributária tem como finalidade constitucional facilitar a capitalização e, assim, fomentar o desenvolvimento econômico nacional.

Quanto a isso não há polêmica, sendo o problema encontrado no fato de existir alguns posicionamentos divergentes quanto à aplicação restrita da imunidade do art. 156, § 2º, inciso I, da Carta Constitucional ao valor do imóvel suficiente à integralização do capital social. Em outras palavras, art. 36 do Código Tributário Nacional permitiria a aplicação da imunidade somente ao limite do capital subscrito, não admitindo a concessão de imunidade quanto ao valor total do imóvel incorporado, se excedente.

Em outras palavras, caberia à Fazenda Pública municipal averiguar e lançar o tributo sobre o valor dos bens imóveis e respectivos direitos incorporados de quantia superior ao valor nominal das cotas. Assim, a imunidade somente seria reconhecida ao valor dos imóveis necessários à integralização do capital social, incidindo o imposto municipal sobre o restante.

Outro entendimento parte-se no sentido de que o art. 156 da Carta Constitucional não limitou nem previu a aplicação restritiva da norma de imunidade em relação ao valor do bem realizado. Com a máxima de “*o que não proibido, é permitido*”, ao empresário é assegurado o direito de subscrever capital em valor inferior ao bem que integraliza, sem, contudo, haver a tributação do valor excedente.

Apesar da previsão objetiva, a falta de delimitação mais precisa de seus limites e área de aplicação faz com que o fisco municipal questione a aplicação da regra de imunidade em sua plenitude. De modo que reconhece a imunidade sobre o valor integralizado (o valor da subscrição), e tributa-se a diferença entre este valor e o bem transferido.

Ao chegar no Supremo Tribunal Federal esta celeuma, através do Recurso Extraordinário n. 796.376, o plenário deste Tribunal entendeu haver repercussão geral na matéria:

---

16. ARE 759601 AgR-segundo, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 26/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2015 PUBLIC 19-06-2015.