

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

ANDREZA ISADORA MARQUES DE SOUZA

**A PREPONDERÂNCIA DA ATIVIDADE DO ADQUIRENTE PARA FINS DE NÃO
INCIDÊNCIA DO ITBI EM CASOS DE INCORPORAÇÃO**

SÃO PAULO

2022

ANDREZA ISADORA MARQUES DE SOUZA

A PREPONDERÂNCIA DA ATIVIDADE DO ADQUIRENTE PARA FINS DE NÃO
INCIDÊNCIA DO ITBI EM CASOS DE INCORPORAÇÃO

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Sabbag

SÃO PAULO

2022

ANDREZA ISADORA MARQUES DE SOUZA

A PREPONDERÂNCIA DA ATIVIDADE DO ADQUIRENTE PARA FINS DE NÃO
INCIDÊNCIA DO ITBI EM CASOS DE INCORPORAÇÃO

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para a obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinadora: Profa. Dra. Mariana Baeta Neves Matsushita
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinadora: Profa. Dra. Ana Flávia Messa
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Aos meus ilustres pais e amigos, que sempre acreditaram em mim.

AGRADECIMENTOS

Preliminarmente, agradeço a Deus por ter me dado força e determinação para sempre ir atrás dos meus sonhos, e por me permitir ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo da realização deste trabalho. Obrigada por sempre ter sido a minha fortaleza durante toda a minha vida, sobretudo nos últimos cinco anos.

Agradeço aos meus pais por sempre terem me mostrado a importância dos estudos, e por acreditarem em mim quando eu mesma achei que não seria possível chegar até aqui. Vocês são os meus melhores amigos e essa conquista é para vocês, é resultado de um papel importantíssimo que vocês tiveram em minha vida, através da confiança e apoio. Amo vocês.

Sou grata ao Renan, meu namorado, por todo apoio e compreensão durante todo o período de elaboração deste trabalho. Sua presença tornou o caminho mais fácil e leve.

Agradeço ao professor Sabbag, meu orientador, pelos ensinamentos sobre Direito Tributário obtidos no decorrer da graduação. O amor e comprometimento que você tem com o magistério é de extrema importância e fez uma tremenda diferença na minha vida acadêmica. Muito obrigada por toda orientação e apoio.

Sou grata ao Dr. André Navarro, exemplo de profissional e ser humano que tanto me ensinou durante todo o tempo que trabalhamos juntos.

Agradeço, especialmente, aos meus amigos: Ana Teixeira, Barbara Ferreira, Carlos Henrique, Cinthia Santos, Felipe Fontes, Jonas Gomes, Mayara Cardoso, Nicolas Carneira, que sempre estiveram ao meu lado, pela amizade e por terem tornado a trajetória menos difícil. Vocês são incríveis!

Agradeço ao meu primo, Theylor Marques, por ter acreditado no meu sonho desde que éramos crianças! Um ser humano com o coração gigante, exemplo de perseverança e carisma. Tenha a certeza de que cada palavra dita e todo apoio recebido de você fizeram diferença na minha vida. Você é como um irmão para mim!

Por fim, agradeço a todos os meus professores da Universidade Presbiteriana Mackenzie, pelos incansáveis ensinamentos e motivação.

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

(Martin Luther King)

RESUMO

O objeto do presente trabalho visa analisar pontos relacionados à preponderância da atividade do adquirente para fins de não incidência do Imposto Sobre a Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis (ITBI), por meio da regra matriz de incidência do ITBI e imunidades previstas nos artigos 36 e 37 do Código Tributário Nacional e 156, §2º, I, da Constituição Federal de 1988, especialmente, nos casos de incorporação de bens imóveis para integralização do capital social e incorporação total de uma pessoa jurídica por outra. O trabalho contempla questões conceituais sobre imunidade tributária e atividade preponderante, bem como a análise jurisprudencial e doutrinária atinentes ao tema, sobretudo a visão do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal. Em suma, no que concerne à metodologia aplicada ao presente, utilizou-se uma abordagem dedutiva, partindo-se de premissas presentes no Código Tributário Nacional e Constituição Federal, além de leis, jurisprudência, livros, artigos, entre outros meios, como técnicas de pesquisa direta e indireta.

Palavras-chave: ITBI. Atividade preponderante. Imunidade. Incorporação.

ABSTRACT

The object of the present work is to analyze points related to the preponderance of the acquirer's activity for the purpose of non-incidence of the Real Estate Transfer Tax (ITBI), through the study of the matrix rule of ITBI incidence and immunities provided for in articles 36 and 37 of the National Tax Code and 156, §2, I, of the Federal Constitution of 1988, especially in cases of incorporation of real estate for the payment of capital stock and total incorporation of one legal entity by another. The work contemplates conceptual questions about tax immunity and preponderant activity, as well as the jurisprudential and doctrinal analysis related to the subject, especially the view of the Superior Court of Justice and Federal Supreme Court and. In short, about the methodology applied to the present, a deductive approach was used, starting from premises present in the National Tax Code and Federal Constitution, in addition to laws, case law, books, articles, among others means, as research techniques direct and indirect.

Keywords: Real Estate Transfer Tax. Preponderant activity. Immunity. Incorporation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CTN	Código Tributário Nacional
DJe	Diário da Justiça eletrônico
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
PJ	Pessoa Jurídica
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS	12
1.1 Evolução Histórica e Regulamentação do ITBI	12
1.2 Hipótese de Incidência Tributária do ITBI	14
1.2.1 Critério Material.....	15
1.2.2 Critério Temporal.....	20
1.2.3 Critério Espacial	21
1.2.4 Critério Subjetivo	21
1.2.5 Critério Quantitativo	22
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI	26
2.1 Conceito	26
2.2 Do conceito de atividade preponderante	27
2.2.1 Imunidade (in)condicionada à atividade preponderante	28
3 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI NA INCORPORAÇÃO	32
3.1 Da incorporação total	32
3.2 Da incorporação de bem imóvel para integralização do capital social	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS	43

INTRODUÇÃO

A temática debatida na presente monografia está inserida no âmbito do Direito Tributário e estuda o Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). O objeto central do trabalho será quanto à preponderância da atividade do adquirente para fins de não incidência do imposto, de acordo com as imunidades legais existentes, especificamente em casos de incorporação total e incorporação de bens para integralização do capital social.

O ITBI passou por diversas significativas modificações ao longo do tempo e, dentre elas, a fixação da competência municipal para fiscalização e arrecadação desse tributo. As constituições federais brasileiras oscilaram não só em relação ao ente competente, se estados ou municípios, mas também sobre as transmissões *inter vivos*, de modo a separá-las das *causa mortis* e doações.

A norma imunizante contida no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal (CF) prevê a não incidência do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis sobre:

A transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da 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 (BRASIL, 1988).

A restrição presente no texto constitucional impede que a imunidade contemple o adquirente, que tem como atividade preponderante as operações descritas.

Nesse ínterim, este estudo tem por finalidade questionar qual é o alcance da imunidade tributária do referido tributo sobre a incorporação total de uma pessoa jurídica (PJ) por outra, bem como a incorporação de bens imóveis ao patrimônio da pessoa jurídica, como forma de integralização do capital social, de modo a contribuir com os estudos acadêmicos e profissional, uma vez que há escasso o material acerca do ITBI.

De um lado, temos a norma imunizante prevista no art. 37, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), em que não há a incidência do ITBI quando da ocorrência de incorporação total de uma PJ. De outro, temos o entendimento municipal no sentido de que como o dispositivo do Código Tributário é anterior à Constituição Federal, não houve uma recepção dessa imunidade, fazendo valer a incidência do ITBI nesses casos.

Na jurisprudência, conforme abordagem feita no presente trabalho, encontrar-se-á uma divergência tanto nos Tribunais Estaduais espalhados pelo Brasil, como nos Tribunais Superiores, pois, de fato, há questões a serem pacificadas e analisadas, sobretudo pelo Supremo

Tribunal Federal (STF). Desse modo, o propósito desse trabalho é elucidar alguns pontos incontroversos acerca da atividade preponderante do adquirente como forma de não incidência do ITBI.

Relativamente à metodologia, partiu-se das premissas presentes no Código Tributário Nacional e Constituição Federal para a verificação da hipótese de incidência do ITBI e da imunidade desse imposto em casos de incorporação total e incorporação de imóveis em integralização de capital, por uma abordagem dedutiva. Além disso, como técnica de pesquisas diretas, foram utilizados leis e conteúdo jurisprudenciais, e indiretas, por livros, artigos científicos, conteúdos de internet e teses, visando compilar as principais ideias acerca do tema ora discutido.

Pelos três capítulos pormenorizamos sobre o tema, preliminarmente, desenvolver-se-á um ligeiro estudo sobre a evolução histórica e regulamento do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis, bem como a sua hipótese de incidência, mediante estudo do critério material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo. Em segundo lugar, serão vistas questões conceituais sobre a imunidade tributária, especialmente, àquela relacionada ao ITBI. Em paralelo, estudar-se-á o conceito de atividade preponderante trazido pelo Código Tributário Nacional e o (in)condicionamento da imunidade do ITBI à atividade preponderante de contribuinte.

Em terceiro lugar, beirando à conclusão, será analisado o entendimento jurisprudencial e doutrinário da não incidência do ITBI na incorporação de bem imóvel para integralização de capital social e incorporação total. Ao final, encerrar-se-á com ponderações sobre o tema com análise das teses e argumentos existentes.

1 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

1.1 Evolução Histórica e Regulamentação do ITBI

O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) vivenciou diversas alterações e divergências legislativas ao longo do século XX. Sobretudo, isso ocorreu quanto à definição do ente federativo competente para a sua instituição e arrecadação, sendo viável sucinto comentário acerca da temática.

Destaca-se, num primeiro momento, que a Constituição Federal (CF), em regra, não é responsável pela instituição de tributos, mas pela outorga de competência aos entes federados (União, estados, municípios e Distrito Federal), para que o façam, quer por lei ordinária quer por lei complementar, em obediência ao princípio da reserva legal. À vista disso, a competência estabelecida na Magna Carta não poderia ser transformada diante da sua característica de rigidez.

De acordo com Ana Flávia MESSA:

A autonomia federativa é caracterizada pela autoadministração, ou seja, pela existência da repartição de competências entre os entes federativos. Dentre as competências federativas, destaca-se a tributária. (...) Cabe ressaltar que, em matéria de competência tributária, a CF: a) não cria tributo; b) outorga competência tributária para os entes federativos; c) descreve de maneira genérica a hipótese de incidência de cada tributo.¹

Leciona, pois, Alexandre de Moraes que:

[...] ao mesmo tempo em que o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo (*rigidez*), descreveu com detalhes as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (*complexidade*)².

Em paralelo, a Constituição Federal de 1988 dá margem de autonomia financeira aos entes federativos, justamente, à medida que lhes outorga competência tributária. De acordo com Celso Bastos:

É um dos suportes fundamentais da Federação o poder de instituir e arrecadar tributos próprios. Não poderia haver uma efetiva autonomia dos diversos entes que compõem a federação se estes dependessem tão somente das receitas que lhe fossem doadas. Não. Sem a independência econômica e financeira não

¹ MESSA, Ana Flávia. **Direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2011. p. 471.

² MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 909.

pode haver qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública. Daí porque a nossa Constituição Federal esmerar-se em conferir tributos próprios às diversas entidades que a compõem (à União, aos Estados-membros, ao Distrito federal e aos Municípios)³.

Isso posto, a Constituição Federal de 1934 previu, expressamente, no seu art. 8º, I, “b” e “c”⁴, a competência privativa dos Estados para a decretação dos impostos sobre a transmissão de propriedade, seja *causa mortis* seja *inter vivos*. Tal disposição não passou por mudanças com o advento das Constituições de 1937 e 1946.

Por intermédio, todavia, da Emenda Constitucional nº 05 de 1961, houve a dissociação da competência, cabendo aos estados a transmissão *causa mortis* e a transmissão *inter vivos* aos municípios. Essa modificação durou por pouco tempo, mais especificamente até 1965, com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 18, que novamente atrelou os dois impostos à competência dos estados.

Nesse contexto histórico vigente no Brasil, sobreveio a Lei nº 5172/1966, mais conhecida como o Código Tributário Nacional (CTN), que deteve a competência estadual para os impostos sobre a transmissão, mediante a redação prevista no seu art. 35⁵. Ato contínuo, a Constituição Federal de 1988 trouxe à tona a divisão dos impostos, situação em que o Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) continua sendo de competências dos estados, enquanto o ITBI passou a ser de competência dos municípios da situação do bem⁶. Eliminam-se, desse modo, as doações e as heranças da alçada de cobrança municipal.

Insta salientar, por fim, que, na origem, o Código Tributário Nacional possuía *status* de lei ordinária, sendo recepcionado pela Constituição Cidadã em caráter de lei complementar, haja vista abarcar normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146⁷. Apesar disso, por

³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

⁴ Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

⁵ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

⁶ 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:

II - compete ao Município da situação do bem. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

⁷ 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;

terem sido editado na época da então vigente Constituição de 1946, nem todos os dispositivos do CTN foram recepcionados.

1.2 Hipótese de Incidência Tributária do ITBI

A hipótese de incidência tributária pode ser definida, em termos gerais, como a antecipação abstrata para indicar que uma norma jurídica prescrita em lei poderá ocorrer. Dessa forma, uma vez materializada a hipótese de incidência, temos a passagem para o plano fático com a figura do fato gerador. Nas palavras de Paulo de Barros de Carvalho, “prever a ocorrência de um evento é oferecer critérios de identificação, de tal modo que possa vir a ser reconhecido ao ensejo de sua concretização”⁸.

À vista disso, ainda em conformidade com o professor Paulo de Barros, esse plano da abstração é formado por elementos presentes na hipótese de incidência tributária que demonstram a regra matriz de determinado tributado, são eles: critério material, temporal, especial, subjetivo e quantitativo.⁹

De acordo com o doutrinador Leandro Paulsen, podemos afirmar, assim, que:

A incidência é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência). Com a subsunção do fato à norma, o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária¹⁰.

Nesse contexto, tendo em vista o objeto de estudo do presente trabalho, passar-se-á ao enfrentamento dos cinco elementos elencados acima para um, dos três fatos geradores do ITBI: transmissão de bens imóveis.

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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

⁸ Ver mais em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2021.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 195

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 235

1.2.1 Critério Material

O critério material representa o núcleo da hipótese de incidência tributária, sendo composto por um verbo e um complemento a ele cabível¹¹. Dessa feita, observando o disposto no art. 156, II, da Constituição Federal, nota-se a ocorrência de três fatos geradores, ou ainda, critérios materiais do ITBI, sendo eles:

- a) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física;
- b) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;
- c) cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.

No que concerne às duas primeiras conjecturas, tanto a doutrina quanto a jurisprudência estão pacificadas com o entendimento de que a tributação do imposto ocorre a partir da realização do fato gerador. Em outras palavras, quando se verifica a transmissão por título oneroso de direitos reais, que deve ser registrada em um cartório de registro de imóveis competente, consolida-se a incidência tributária, conforme legislação explícita no Código Civil (CC) de 2002¹².

O presente trabalho tem enfoque no primeiro critério material do ITBI. Com isso, importante ressaltar, num primeiro momento, a compreensão do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis para além de suas palavras centrais, tais como, transmissão e cessão. Isso porque, é rigorosa a análise do fato gerador na sua completa concepção, nos termos expostos na lei. Diante de tal situação, havendo a transmissão de bens imóveis entre pessoas vivas, por um tratado com a presença da onerosidade, restar-se-á devido o referido imposto.

Com isso, adiante será analisado cada termo individualmente presente no art. 156, II, da Constituição Federal, que configura o fato gerador do ITBI.

As transmissões, destarte, ocorrem somente entre pessoas vivas, *inter vivos*, dissipando-se as *causa mortis*, à medida em que essas últimas compõem a hipótese de incidência do ITCMD. Já o termo “a qualquer título”, refere-se aos números atos jurídicos que ocasionam as transmissões, seja de imóveis ou de direitos a aquisição de imóveis - a título

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 197

¹² Art. 1.227. 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.

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. §1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm

exemplificativo, temos as arrematações em haste pública, contratos de compra e venda, permuta, dentre outros aspectos.

A onerosidade se trata de um atributo imanente ao campo da incidência do ITBI, porquanto há de haver um nexo de causalidade que uma os contratantes, em recíproca e bilateral relação de empobrecimento e enriquecimento patrimonial¹³. Nesse ínterim, o art. 79, do Código Civil de 2002 conceitua bem imóvel “como o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”, diferentemente da definição mais pormenorizada prevista no Código Civil de 1916, que trazia a distinção de imóveis por natureza, por acessão física e intelectual¹⁴.

Assim, José Alberto de Oliveira explicita que apesar da definição do Código Civil de 1916 ter deixado de “ser uma definição legal para se tornar definição doutrinária. Importante a manutenção dessa definição pela doutrina, haja vista o laconismo da definição legal apresentada no artigo 79 *in fine* do atual Código Civil”¹⁵.

Segundo os ditames da doutrina civilista, os bens imóveis podem ser classificados em quatro espécies: a) imóveis por natureza; b) por acessão física artificial; c) por acessão intelectual ou por destinação do proprietário e d) por determinação legal. Passemos à análise de cada uma delas.

Os bens imóveis por natureza são aqueles em que não é possível transportá-los, total ou parcialmente, sem que haja uma deterioração em sua substância originária. Na forma do art. 43 do Código Civil de 1916, abrangem o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores, os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Os bens imóveis por acessão física compreendem o inciso II, do art. 43, ou seja, tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura

¹³ V. FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *ITBI – Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis*, Tese de Doutorado apresentada perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 2003, pp. 189-190.

¹⁴ Art. 43, CC/1916. São bens imóveis:

I. O solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores, etc., e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II. Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

III. Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm. Acesso em 16 out. 2021.

¹⁵ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI - Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais*. Dissertação de Mestrado em Direito - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 148

ou dano. Para Maria Helena Diniz, significa a “justaposição, acréscimo ou aderência de uma coisa à outra”¹⁶.

Dito isso, nota-se que qualquer transmissão onerosa de bens imóveis por natureza *inter vivos* perceberá a incidência do ITBI, mediante preconização da Carta Magna. Os imóveis por acessão física não ficam de fora desse contexto, à medida em que também são oneradas ao ITBI. No entanto, não se verifica a incidência do ITBI sobre os imóveis por determinação do proprietário e determinação legal, cabendo, portanto, distingui-los para melhor compreensão do motivo da não incidência sobre essas espécies de bens imóveis.

Os bens imóveis por acessão intelectual são classificados no antigo Código Civil como todas as coisas móveis que o proprietário do imóvel mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade. Maria Helena explicita que o “locatário e o usufrutuário não estão aí incluídos, porém, se, como possuidores, colocarem tais objetos, em nome e por conta do proprietário, tem-se a acessão intelectual sob a modalidade de pertença¹⁷”. Atualmente, as pertenças estão previstas no art. 93, do Código Civil de 2002¹⁸.

Pelo fato desses últimos bens serem, originalmente, móveis e destinados pelo proprietário para servirem a um determinado imóvel, é que não constitui fato gerador para incidência ITBI, imposto destinado para bens imóveis por natureza ou por acessão física.

Por fim, os bens imóveis por determinação legal estão previstos no art. 80, do Código Civil de 2002¹⁹ e são:

[...] direitos reais sobre imóveis (usufruto, uso, habitação, enfiteuse, superfície, hipoteca, anticrese, servidão predial) mas também as ações que os asseguram, como as reivindicatórias, as hipotecárias, as negatórias de servidão, as de nulidade ou de rescisão de contratos translativos de propriedade etc., e o direito de sucessão aberta, ainda que a herança só seja formada de bens móveis²⁰.

Com relação a essa última parte do conceito, especificamente a herança, tem-se a hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, mediante o art. 155, I, da Constituição Federal.

¹⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. v. 1. p. 384

¹⁷ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. v. 1. p. 385

¹⁸ “Art. 93. São pertenças os bens que, não constituindo partes integrantes, se destinam, de modo duradouro, ao uso, ao serviço ou ao aformoseamento de outro”.

¹⁹ Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm.

²⁰ *Ibid.*, p. 386-387.

Em complemento, um dos livros do Código Civil se denomina “Direito das Coisas”, que nada mais é do que “o complexo de normas reguladoras das relações jurídicas referentes às coisas suscetíveis de apropriação pelo homem. Tais coisas são, ordinariamente, do mundo físico, porque sobre elas é que é possível exercer o poder de domínio”²¹. Nesse complexo se encontra o domínio fático, que se caracteriza pela posse, e o domínio jurídico, que é a propriedade.

Tratando-se do domínio jurídico, tal como ocorre na demais relações jurídicas, temos a figura do sujeito ativo e passivo. O primeiro detém todos os poderes sobre a coisa e o segundo é o sujeito universal, *erga omnes*, resultando em numa relação com a coisa que é aplicável a todos.

A regulamentação legal da propriedade está prevista no art. 1.228, do Código Civil, que prescreve a seguinte redação, sem, portanto, dar uma definição integral do conceito: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

Nessa toada, torna-se imprescindível o estudo do direito de propriedade, que pode ser conceituada, segundo Flávio Tartuce:

A propriedade é o direito que alguém possui em relação a um bem determinado. Trata-se de um direito fundamental, protegido no art. 5º, inc. XXII, da Constituição Federal, mas que deve sempre atender a uma função social, em prol de toda a coletividade. A propriedade é preenchida a partir de atributos que constam do Código Civil de 2002 (art. 1.228), sem perder de vista os outros direitos, sobretudo aqueles com substrato constitucional²².

A propriedade pode ser definida em limitada ou plena:

A propriedade limitada é a hipótese em que o proprietário tem consigo os atributos de gozar, usar, reaver e dispor da coisa. Todos esses caracteres estão em suas mãos de forma unitária, sem que terceiros tenham qualquer direito sobre a coisa. Em outras palavras, pode-se afirmar didaticamente que todos os elementos previstos no art. 1.228 do CC/2002 estão reunidos nas mãos do seu titular ou que todas as cartas estão em suas mãos. A propriedade restrita é a situação em que recai sobre a propriedade algum ônus, caso da hipoteca, da servidão ou usufruto; ou quando a propriedade dor resolúvel, dependente de condição ou termo, nos termos do arts. 1.359 e 1.360 do CC/2002. O que se percebe, é que um ou alguns dos atributos da propriedade passam a ser de outrem, constituindo-se em direito real sobre coisa alheia²³.

²¹ BEVILÁQUA, Clóvis. **Direitos das Coisas**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense. v. 1. p. 11

²² TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito das Coisas**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. v. 4. p. 150

²³ *Ibid.*, p. 162.

Com o intuito de perquirir a hipótese de incidência do ITBI, é necessário, ainda, salientar as formas de aquisição da propriedade. A forma originária ocorre quando determinada pessoa adquire a propriedade que não contém qualquer relação com a anterior, ou seja, a propriedade não carrega consigo as características antecedentes, sendo exemplos dessa forma de aquisição a usucapião e as acessões (ilhas, plantações, construções, dentre outros). O mesmo não ocorre com a propriedade derivada, considerando que, nesse caso, há uma relação com a propriedade anterior, suportando todas as características antigas, ou seja, existe uma relação de continuidade, tais como o registro do título (contrato de compra e venda, dentre outros) e sucessão hereditária, por exemplo.

Daí, então, a aquisição da propriedade na sua forma originária ocorre de maneira desimpedida, fazendo com que os seus acessórios sejam extintos, incluindo-se os tributos existentes, entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário 94.586-6/RS²⁴. Na aquisição da propriedade na sua forma derivada, tomando por base o exemplo anterior, na compra e venda, o adquirente ainda será responsável pelos tributos recaídos sobre a propriedade.

Em relação à propriedade derivada por registro público, há transmissão da propriedade entre vivos e, certamente, a incidência do ITBI pela incorrência no fato gerador. No entanto, na propriedade devida por sucessão hereditária, nas transmissões da propriedade ocorridas decorrentes da morte ou doações, incidirá o ITCMD.

Em que pese as formas de aquisição da propriedade, pode-se afirmar que a aquisição plena não acontece com a entrega do bem imóvel, pois tratando-se de um negócio jurídico é necessário observar a solenidade prescrita no Código Civil para alcançar o objetivo, a saber: registro em cartório de imóveis competente, conforme redação do art. 1245:

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

§1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

Em conformidade com os aspectos já enfrentados e diante da ligação de fontes entre o CC e o CTN, vimos que o Código Civil aborda a propriedade como direito real. O Código Tribunal Nacional e a Constituição Federal se referem a ela como fato gerador do imposto e a encaixam como transmissão de bem imóvel e não transmissão de direito real, fazendo com que esses dois eventos (transmissão de bem imóvel e direito real) constituam fatos geradores

²⁴ Data do julgamento: 30/08/1984.

diversos. Conclui-se, com isso, que a propriedade é um direito real de maior valorização, destacando-se dentre os demais.

1.2.2 Critério Temporal

Feitas as explicações acerca do critério material dos três fatos gerados do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis, na ordem elencada no art. 156, II da Constituição Federal, passemos à análise do critério temporal.

É sabido que, comumente, o legislador fixa prazos para demarcar o termo *a quo* e *ad quem* de um direito, tal como ocorre com a idade mínima de 18 anos para obtenção da capacidade civil plena, conforme estabelecido no art. 4º, I, do Código Civil²⁵. Dessa feita, o critério temporal, como fato jurídico, reflete-se nos eventos previstos nas hipóteses de incidência, com início, meio e fim²⁶.

Assim, temos a hipótese de incidência, que indica a eventual ocorrência de um fato descrito em lei, e com a sua materialização, ou seja, o fato gerador, faz surgir o momento inicial de direitos e deveres. Isso ocorre porque, é nesse exato instante que surge uma relação jurídica obrigacional tributária, sendo certo de que não há como um auditor fiscal, por exemplo, aplicar a lei em uma situação que ainda não ocorreu, por estar na sua fase de abstração.

No Código Tributário Nacional, o art. 116 cuida de esclarecer o momento em que ocorre o fato gerador:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O professor Eduardo Sabbag exemplifica o inciso I, pela “cobrança do imposto de importação, a efetiva entrada do bem no território nacional, adentrando no espaço aéreo brasileiro, seja por terra, pelo mar ou pelo ar”. Para o inciso II, vale-se, a título exemplificativo, dos “impostos sobre a propriedade (IPTU e ITR) ou a transmissão desta (ITBI e ITCMD), em

²⁵ Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos ou à maneira de os exercer:

I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm.

²⁶ SANTI, Eurico Marcos de. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 38

que o fato gerador ocorre quando a lei civil assim determina”²⁷. Conforme abordado acima, no caso do ITBI, a lei civil determina o efetivo registro do cartório competente.

1.2.3 Critério Espacial

Quando necessitamos localizar um bem ou uma coisa, normalmente, usamos elementos suficientes para que haja a correta identificação do objeto procurado. Desse modo, o critério espacial está relacionado com o lugar de ocorrência do fato gerador do imposto. Nas palavras de Kiyoshi Harada, refere-se “ao local da concretização do fato gerador”²⁸.

De acordo com Paulo de Barros, o critério espacial dos impostos pode se dividir em: a) critérios espaciais em que o legislador menciona determinado local para o acontecimento do fato previsto na hipótese de incidência, como as repartições alfandegárias, no caso do imposto de importação; b) critérios espaciais que se remetem às áreas específicas do território do ente político, como a zona urbana, conceito cuja definição se encontra no artigo 32, CTN, para efeito de tributação do IPTU e por exclusão de tributação do ITR, e c) critérios espaciais bem genéricos, que se confundem com o próprio espaço territorial do ente político competente para instituir o tributo, como é o caso do ICMS²⁹. Conclui-se que o ITBI se enquadra no primeiro aspecto da divisão, tendo em vista a necessidade de registro no cartório competente.

Portanto, é certo que o fato gerador desse imposto dar-se-á no município em que está situado o bem imóvel, mediante se extrai do art. 156, §2º, II, da Constituição Federal³⁰.

1.2.4 Critério Subjetivo

A partir do critério subjetivo, é possível o estudo acerca do sujeito passivo e ativo que compõem uma relação tributária. Nesse contexto, Leandro Paulsen leciona que:

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização e à cobrança, exercer a fiscalização, constituir o crédito tributário mediante lançamento, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento, se necessário, mediante o ajuizamento de execução fiscal³¹.

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 818-819

²⁸ HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 115

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 271-272

³⁰ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§2º O imposto previsto no inciso II:

II - compete ao Município da situação do bem. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 241

A definição legal está presente no art. 119 do Código Tributário Nacional, em que o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público que detém competência para reivindicar o cumprimento de uma obrigação³². Temos, pois, o sujeito ativo direto composto pelos entes federativos (União, estados, municípios e Distrito Federal) e o sujeito ativo indireto é conhecido como entes parafiscais, que possuem a função de arrecadação e fiscalização de um tributo, por intermédio da chamada capacidade ativa tributária. Como exemplo dessa última categoria, pode-se citar a ANTT, o IBAMA, o CREA, dentre outros órgãos.

Logo, o ente competente responsável pelo Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis é o município, nos termos do art. 156, II da Constituição Federal.

Outrossim, o art. 121 do Código Tributário Nacional indica a figura do sujeito passivo como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade tributária, destacando-se que tal pessoa pode ser contribuinte, “quando tenha uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ou responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, a sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”³³.

À despeito do sujeito passivo da obrigação tributária acessória, trata-se da pessoa obrigada às prestações positivas ou negativas em função da arrecadação ou fiscalização de tributos³⁴. Por fim, no Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis, o sujeito passivo é aquele pelo qual lei designa, considerando o ensejo previsto no art. 42, do CTN, em que “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”.

1.2.5 Critério Quantitativo

De maneira final, esse critério abrange todas as informações previstas na legislação tributária, seja municipal, estadual ou federal, para que se possa chegar nos adequados valores devidos de impostos, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, em observância ao próprio

³² Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

³³ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

³⁴ Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

conceito de tributo presente no art. 3º, do CTN. Para tanto, são dois os critérios quantitativos do ITBI: a base de cálculo e a alíquota.

A “base de cálculo é o valor dos bens ou direitos transmitidos”³⁵, classificada pelo professor Eduardo Sabbag como “o valor de mercado (ou preço de venda, à vista, em condições normais de mercado), sendo irrelevante o preço de venda constante da escritura. De outra banda, entende-se que deve prevalecer o valor da escrita (ou, até mesmo, o do carnê do IPTU)”³⁶.

As alíquotas “são proporcionais, estabelecidas em lei municipal, incidindo em percentagem única sobre as bases de cálculo”³⁷. É imperioso destacar, em complemento, que é inconstitucional a fixação de alíquotas progressivas para o ITBI, visando evitar a fixação de alíquotas desproporcionais, conforme entendimento pacificado pelo STF.

Assim, tendo por base as duas fases de materialidade que a transmissão apresenta (escritura pública e registro do título aquisitivo) no seu rito solene, pode-se utilizar, ao menos, três grandezas relativas do valor do bem imóvel: a) o preço declarado pelas partes no negócio jurídico; b) o valor venal do IPTU, com os critérios legais previstos para sua apuração e c) o valor de mercado atualizado do imóvel³⁸.

Sobre a temática, verifica-se a ementa do recente julgado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). BASE DE CÁLCULO. VINCULAÇÃO COM IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). INEXISTÊNCIA. VALOR VENAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. REVISÃO PELO FISCO. INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. PRÉVIO VALOR DE REFERÊNCIA. ADOÇÃO. INVIABILIDADE. 1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o ‘valor venal’, a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos. 2. Os arts. 35 e 38 do CTN dispõem, respectivamente, que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões e que a base de cálculo do tributo é o ‘valor venal dos bens ou direitos transmitidos’, que corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado. 3. A possibilidade

³⁵ Art. 38, CTN. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

³⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 1319

³⁷ *Ibid.*, p. 1320.

³⁸ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI - Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. Dissertação de Mestrado em Direito - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 203

de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço. 4. O ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário: por declaração, se a norma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante. 5. Os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido. 6. Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN). 7. A prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo. 8. Para o fim preconizado no art. 1.039 do CPC/2015, firmam-se as seguintes teses: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. 9. Recurso especial parcialmente provido³⁹.

Pelo julgamento do REsp 1.937.821, o STJ, em síntese, fixou o entendimento de que:

- a) A base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) O valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo

³⁹ REsp 1937821/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, Julgado em 24/02/2022, DJe 03/03/2022.

fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (artigo 148 do Código Tributário Nacional – CTN);
c) O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral⁴⁰.

Em suma, para que se possa efetivamente chegar ao montante a ser pago pelo contribuinte, faz-se necessária a associação entre a base de cálculo e alíquota do imposto.

⁴⁰ Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/09032022-Base-de-calculo-do-ITBI-e-o-valor-do-imovel-transmitido-em-condicoes-normais-de-mercado--define-Primeira-Secao.aspx>. Acesso em: 21 abr. 2022.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI

2.1 Conceito

É significativo consignar, previamente, que a Constituição Cidadã estabelece limitações ao poder de tributar, formas de balizar a atuação do Estado quando da arrecadação de tributo, pelos princípios e imunidades tributárias presentes no texto legal, especificamente nos arts. 150 a 152. Nesse aspecto, dar-se-á enfoque apenas na imunidade tributária relacionada ao ITBI, objeto do presente estudo.

Eduardo Sabbag ratifica que muito embora o poder tributar

[...] pareça indicar ‘força de comando’ ou ‘poder de mando’, não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de ‘soberania fiscal’. O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreando no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade⁴¹.

No plano conceitual, Hugo de Brito Machado traz a diferença entre isenção e imunidade:

Diz-se que há imunidade quando a Constituição veda a criação e a cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sobre determinados sujeitos, retirando-os do âmbito das regras que delimitam a competência tributária, âmbito no qual, do contrário, não fosse a regra imunizante, tais fatos ou sujeitos estariam normalmente abrangidos. Trata-se de um impedimento constitucional, hierarquicamente superior, verdadeira limitação à competência tributária dos entes tributantes. A lei, se pretender criar o tributo sobre a pessoa ou situação imune, será inconstitucional. A isenção, por sua vez, é estabelecida por lei, e não pela Constituição. É o ente tributante (União, Estado, Município [...]), competente para criar o tributo, que edita norma mais específica que a norma de tributação, estabelecendo exceções (as hipóteses de isenção) nas quais o tributo não será devido⁴².

Para Sacha Calmon, a imunidade é “uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional”⁴³.

⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 57

⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 75

⁴³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 128

Basicamente, há três formas de se evitar a cobrança de um tributo, sendo elas a imunidade, isenção e a alíquota zero, hipótese em que nos dois primeiros casos ocorrem a não incidência pura e simples. Para Ricardo Alexandre, tais ocorrências podem ser traduzidas da seguinte forma:

- a) o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária.
- b) o ente tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo, uma vez que a atribuição constitucional de competência não abrange tal fato.
- c) a própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos⁴⁴.

A respeito da imunidade do imposto sobre a transmissão dos bens imóveis, pode-se encontrá-la no art. 156, §2º, I, que será analisado mais adiante.

2.2 Do conceito de atividade preponderante

A Constituição Federal estabelece que não incidirá o imposto sobre a transmissão de bens imóveis em casos de

transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio 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 mercantil⁴⁵.

Nesses termos, extrai-se a definição de preponderância da atividade da redação do art. 37, §1º e §2º, do CTN:

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

⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

⁴⁵ Art. 156, §2º, I, da CF.

parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

Com isso, de acordo com José Alberto Oliveira Macedo, à luz da norma regulamentadora, é preciso que uma pessoa jurídica analise a norma jurídica de imunidade condicionada do ITBI para realizar os procedimentos, para que o Fisco verifique, pela análise que levará em conta, a conta operacional e se ocorrerá o fato da não preponderância de atividade imobiliária ou o fato da preponderância de atividade imobiliária no período a ser analisado⁴⁶.

Aliomar Baleeiro defende que:

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, convalidando-se, 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.

Se aquela preponderância vier a confirmar-se prevalecem a alíquota e o valor venal do tempo da aquisição. Obviamente, a empresa adquirente deve estabelecer esse valor pelos meios administrativos ou, na impossibilidade ou inaceitabilidade deles, por vistoria e arbitramentos judiciais, *ad perpetuam rei memoriam*, com a indispensável citação do Estado.⁴⁷

Não obstante, há controvérsias acerca da exceção prevista no art. 37, §4º, do Código Tributário Nacional⁴⁸. Em outras palavras, o referido dispositivo traz a desnecessidade de análise da preponderância da atividade do adquirente quando ocorre a transmissão realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica. Esse, inclusive, é o argumento defendido pelos contribuintes para evitar as exações do imposto. Por outro lado, os municípios entendem que não houve recepção desse dispositivo, tendo em vista que o CTN é anterior à CF, devendo incidir o ITBI ainda em casos de transmissão total.

2.2.1 Imunidade (in)condicionada à atividade preponderante

Após análise e discussão dos conceitos expostos anteriormente com o intuito de contextualizar o leitor do presente trabalho, passar-se-á ao estudo, especificamente, dos casos

⁴⁶ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. Dissertação de Mestrado em Direito - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 97

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 272.

⁴⁸ “Art. 37, §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”.

de não incidência do ITBI na transmissão decorrente de incorporação total e na transmissão realizada em incorporação de bem imóvel para integralização do capital social.

Na primeira situação, vejamos o seguinte exemplo: uma empresa sucedendo integralmente outra pessoa jurídica, mediante incorporação total da sociedade, na qual ficou com a obrigação de outorgar em favor de terceiro/comprador a competente escritura definitiva de compra e venda do imóvel, para fins de regularização da titularidade, sem aumento de capital. Nessa conjectura, houve a incorporação total da pessoa jurídica, de modo que a primeira empresa a sucedeu universalmente, sub-rogando-se em todos os seus direitos e obrigações, inclusive na outorga de escrituras de venda e compra pendentes.

Em outras palavras, não há incidência do imposto sobre a transmissão de bens imóveis, sendo dispensável, nessa hipótese, a análise da preponderância da atividade imobiliária, nos termos do art. 37, §4º, do CTN, tratando-se, portanto, de imunidade incondicionada à atividade preponderante.

Ocorre que os entes municipais entendem a incidência do ITBI na etapa retro, de tal modo que a discussão não recai sobre a transferência do bem para terceiro, pois, sem dúvidas é devido o recolhimento do imposto nesse momento. Contudo, na transferência dos bens da incorporadora para incorporada, deve prevalecer o entendimento previsto na norma imunizante.

Desse modo, de acordo com o art. 37, §4º do CTN, o ITBI não incide na transmissão de bens ou direitos quando realizada em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante, independentemente de haver ou não atividade imobiliária preponderante da adquirente.

A regra contida no Código Tributário Nacional atende a finalidade de definição e limitação da competência tributária, tratando-se de ITBI nos casos de ato não oneroso de aquisição de bens e direitos, pela incorporação que pressupõe caráter universal e mais abrangente do que a mera transmissão de bens e direitos, independentemente da demonstração da ausência de atividade preponderante da empresa incorporadora.

É importante consignar, à vista disso, que o citado dispositivo do Código Tributário Nacional não contraria os dizeres do art. 156, §2º, I da Constituição, nem exorbita o seu alcance. Nos ditames de Marilene Talarico Martins Rodrigues, nos comentários aos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional, “os §§1º a 4º do art. 37 do CTN estabelecem as regras definidoras da imunidade, expressas no art. 156, § 2º da CF, sendo, portanto, com ela compatível.”⁴⁹

⁴⁹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: (arts. 1º a 95). São Paulo: Editora Saraiva, 2006. v. 1. p. 307

Na hipótese de transmissão dos bens imóveis realizada em ato de integralização do capital social, observar-se-á a regra da não incidência presente no art. 156, §2º, I da Constituição Federal, que assim dispõe:

§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;

A regra trazida pelo texto constitucional no artigo 156, §2º, I, é clara ao dispor que não incide o ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio líquido de pessoa jurídica em realização de capital, independentemente de qualquer prova por parte do adquirente. Ou seja, o benefício a que tem direito o adquirente é incondicional bastando que haja a incorporação do imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

Isso porque, ao analisar com afincamento a redação do supracitado dispositivo legal, nota-se que a condição ali imposta se refere apenas à segunda parte do artigo, que trata da transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Inclusive, é nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal, no recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376 (Tema 796) fixou a tese de que a imunidade na integralização de bens ou direitos ao capital social de uma pessoa jurídica não está condicionada ao fato da mesma não ter como atividade preponderante as atividades imobiliárias.

No julgamento do Tema 796 restou consignado o entendimento na Corte Suprema neste sentido, como podemos observar pelo voto do Ministro Alexandre de Moraes:

“A esse respeito, o já mencionado professor HARADA esclarece que as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 aplicam-se unicamente à hipótese de incorporação de bens decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

É dizer, a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I.

Assim, o argumento no sentido de que incide a imunidade em relação ao ITBI, sobre o valor dos bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, excedente ao valor do capital subscrito, não encontra amparo no inciso I, do §2º, do art. 156 da CF/88, pois a ressalva sequer tem relação com a hipótese de integralização de capital.

Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito.⁵⁰

É possível verificar do trecho do acórdão acima colacionado, no voto vencedor o Ministro Alexandre de Moraes dividiu o dispositivo constitucional em duas partes, firmando o entendimento de que o ITBI: (i) não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; e (ii) nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses últimos casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

A tese sustentada pelo Ministro Alexandre de Moraes segue entendimento do doutrinador Kiyoshi Harada, segundo o qual a expressão “nesses casos” não abarca a primeira parte do dispositivo constitucional. Dessa forma, a imunidade só não é aplicada quando, nos casos de fusão, incorporação, cisão ou extinção, a atividade preponderante do adquirente for imobiliária.

Assim, com essa divisão, o Colendo Supremo Tribunal Federal passou a definir que a imunidade na integralização de bens e direitos ao capital social de uma pessoa jurídica não está condicionada ao fato de não ter como atividade preponderante as atividades imobiliárias, mas apenas a limitou ao valor do capital social que está sendo integralizado.

⁵⁰ RE 796376/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgado em 05/08/2020, DJe 25/08/2020.

3 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI NA INCORPORAÇÃO

3.1 Da incorporação total

No âmbito jurisprudencial, através das decisões colacionadas abaixo, perceber-se-á a oscilação do Judiciário quando debruça-se à análise do tema, rechaçando a insegurança jurídica existente nos tribunais brasileiros. A respeito disso, Mariana Baeta Neves Matsushita esclarece que:

O homem é um ser social e como tal precisa se manter protegido, livre de riscos, seguro. Segurança é cautela garantia de que o perigo está distante ou não o alcançará. Desse modo, segurança passa a ser a estabilidade das relações, a previsibilidade mínima dos futuros acontecimentos. Segurança Jurídica não pode ser diferente, é uma forma de valor que se concretiza por meio do Princípio da Segurança Jurídica.⁵¹

Sendo assim, em se tratando da não incidência do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis sobre transmissões decorrentes de incorporação total, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro tem se posicionado da seguinte maneira:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ITBI. INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 156, §2º, INC. I, CRFB. ART. 37, §4º, DA LEI 5.172/66(CTN). 1) De acordo com o art. 156, §2º, inc. I, da Constituição da República, o afastamento da cobrança do ITBI na hipótese de transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, não tem lugar quando “a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda (...), locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”. 2) As imunidades expressas na Constituição da República, da qual é exemplo a “não incidência” radcada no texto constitucional, determinam o que não pode ser objeto de tributação e, enquanto exceções ao poder de tributar, devem ser interpretadas restritivamente. 3) O art. 146, II, da Constituição da República, ao relegar à lei complementar – roupagem jurídica sob a qual foi recepcionada a Lei Ordinária nº 5.172/66(Código Tributário Nacional) – a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, não confere ao legislador infraconstitucional competência legislativa para ampliar ou restringir as hipóteses de imunidade, a qual, como visto, se caracteriza como regra constitucional negativa de competência específica. 4) Porém, o constituinte, ao fixar os contornos da norma insculpida no art. 156, § 2º, inc. I, da Constituição, procurou facilitar a formação, extinção e a modificação de empresas, e, assim, estimular o desenvolvimento econômico do País. 5) Nesse

⁵¹ MATSUSHITA, Mariana Baeta Neves. **(In) Segurança Jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos: Uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles.** Tese de Doutorado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 26.

contexto, o § 4º do art. 37 do CTN merece ser interpretado de forma sistemática com o caput do respectivo dispositivo legal, bem assim com o disposto no art. 156, II, §2º, da CRFB/88, vez que apenas explicita aquilo que decorre como lógica da descrição da hipótese de incidência do ITBI, na medida em que excepciona a incidência do imposto sobre a transmissão de bens ou direitos quando estes são transmitidos em conjunto com a universalidade do patrimônio da pessoa jurídica incorporada, no âmbito de operação de reestruturação empresarial, sem onerosidade para o adquirente, situação jurídica incompatível com o fato gerador do ITBI. 6) Ademais, não há notícia de que a questão envolvendo a incompatibilidade do artigo 37, § 4º, do Código Tributário Nacional tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, seja por controle concentrado ou difuso de constitucionalidade. 7) Assim, impõe-se a reforma da sentença para se julgar procedente o pedido autoral para se determinar que o Município réu se abstenha de cobrar o ITBI sobre a transferência dos direitos reais relativos ao imóvel descrito na inicial, EM RAZÃO DE INCORPORAÇÃO TOTAL PELA AUTORA DAS EMPRESAS TITULARES do direito real de superfície e da nua propriedade sobre o referido bem, nos termos do art. 156, §2º, inc. I, CRFB c.c. art. 37, §4º, da Lei 5.172/66(CTN). 8) Recurso ao qual se dá provimento.⁵²

Agravo de Instrumento. Ação Declaratória de Inexigibilidade de tributo. ITBI. Deferimento da antecipação de tutela para determinar a transferência de imóvel para a empresa incorporadora, independente de recolhimento do ITBI, *inaudita altera pars*. Inconformismo do ente municipal. Benefício da não incidência do imposto indeferido administrativamente. Pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. PRESENÇA DOS REQUISITOS CUMULATIVOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DA TUTELA DE URGÊNCIA: PROBABILIDADE DO DIREITO, uma vez que a incorporação total da empresa REC 849 pela Agravada gera a consequente transferência de todo o patrimônio da primeira para a última, de modo que a não incidência do ITBI neste caso, encontra amparo no art. 156 da Constituição Federal e arts. 36 e 37 do CTN que é Lei Complementar. PROBABILIDADE DE DANO EVIDENCIADA, pois, a manutenção da exigibilidade do crédito importará em pagamento do tributo que poderá ser considerado indevido, ou ainda, em inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução em razão de não pagamento de tributo. Possibilidade de concessão da tutela antecipada contra a Fazenda Pública para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Artigo 151, V, do CTN. O juízo processante poderá revogar a concessão da tutela provisória, caso, após cognição exauriente venha a se certificar da total ausência de probabilidade do direito alegado pela Agravante, mediante a conclusão de que o propósito da Agravada seja, efetivamente, a consecução de uma transferência imobiliária, inexistindo, portanto, o perigo de irreversibilidade da medida. Aplicação da Súmula nº 59, deste Tribunal. Recurso desprovido.⁵³

No mesmo sentido, também é o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP):

⁵² Apelação 000166311.2019.8.19.0067, Rel. Heleno Ribeiro Pereira Nunes, 5ª Câmara Cível, data do julgamento 09/09/2021, DJe 13/09/2021.

⁵³ Agravo de Instrumento 0013663-21.2017.8.19.0000, Rel. Carlos Eduardo Moreira da Silva, 20ª Câmara Cível, data do julgamento: 19/09/2017, DJe 20/09/2017.

Apelação - Mandado de Segurança – ITBI – Município de Sorocaba – Sentença denegatória – Pretensão à reforma – Possibilidade – Autora que incorporou outras duas empresas em 1990 – Sucessão a título universal, nos termos do art. 1.118 do Código Civil – Incorporadas que haviam prometido diversos imóveis à venda – Autora incorporadora que se sub-rogou na posição de promitente-vendedora, cabendo-lhe outorgar a escritura definitiva para os terceiros-adquirentes – Providência que depende do registro da incorporação no Cartório de Registro de Imóveis, em respeito ao princípio da continuidade registral, previsto nos artigos 195 e 237 da Lei de Registros Públicos – Registro que vinha sendo feito com relação a diversos imóveis, e que era tributado por ITBI, calculado com base no valor de avaliação da época da incorporação, devidamente corrigido – Município que passou a arbitrar o valor mediante laudo, em processo administrativo regular – Insurgência da parte quanto à base de cálculo - Situação que não se assemelha ao "valor venal de referência", julgado inconstitucional pelo C. Órgão Especial – No referido *leading case*, apontou-se que o vício não estava na criação de tabela de valores, ou em seu arbitramento, mas no desrespeito à sistemática do art. 148 do CTN, cuja observância é obrigatória para tributos sujeitos a lançamento por homologação – Vício da base de cálculo que não se verifica no caso – Entretanto, as cobranças possuem vício quanto ao fato gerador – Possibilidade de reconhecimento, considerando que o pedido deve ser interpretado com base no conjunto da postulação, nos termos do art. 322, §2º do CPC – Mitigação do princípio da congruência pela aplicação dos princípios *jura novit curia* (o juiz conhece o direito) e da *mihi factum dabo tibi ius* (dá-me os fatos que te darei o direito) – Precedentes do STJ – Incorporação societária que, como visto, implica sucessão a título universal, incluindo o acervo de bens imóveis da incorporada – NÃO HÁ, PORTANTO, OPERAÇÃO ONEROSA, O QUE AFASTA A INCIDÊNCIA DO ITBI – Precedentes deste E. Tribunal de Justiça – Explicitação dessa regra no art. 37, §4º do CTN – Cobrança que deve ser afastada – Sentença reformada – Recurso provido.⁵⁴

APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA – MANDADO DE SEGURANÇA – ITBI – Concessão da segurança para reconhecer o direito do Autora à imunidade tributária em relação ao ITBI, em relação à alteração da titularidade de propriedade de 27 bens imóveis em razão da incorporação total – Em caso de incorporação total, os bens e direitos transmitidos por força de tal situação jurídica não implicam em ato oneroso, pois não há que se falar em ato de transmissão inter vivos propriamente dito, mas de reestruturação societária de caráter universal – Inteligência do art. 37, § 4º do CTN – Sentença que concedeu a ordem mantida – Recursos improvidos.⁵⁵

Na doutrina, Hugo de Brito Machado corrobora com o entendimento de que inexistente um conflito entre o art. 37, §4º do CTN e a Constituição Federal, nos seguintes termos:

A rigor, na hipótese prevista no § 4o, do art. 37, do CTN, não ocorre uma transmissão de propriedade dos bens imóveis, porque com o ato o transmitente desaparece, deixa de existir como pessoa, sendo o referido dispositivo legal

⁵⁴ Apelação 1035055-71.2019.8.26.0602, Rel. Roberto Martins de Souza, 18ª Câmara de Direito Público, data do julgamento 11/03/2021, DJe 13/03/2021.

⁵⁵ Apelação/Remessa Necessária 1000012-78.2019.8.26.0471, Rel. Rezende Silveira, 15ª Câmara de Direito Público, data do Julgamento 19/02/2020, DJe 19/02/2020.

meramente explicitante do que, mesmo sem ele, teríamos de entender. O caso é de não incidência pura e simples do imposto que o § 4o, do art. 37 do Código transformou em caso de não incidência legalmente qualificada. Entretanto, ainda que se entenda configurada a transmissão nessa hipótese, não há porque negar aplicação ao § 4o, do art. 37, porque, diversamente do que pode parecer, não há conflito entre este e a Constituição de 1988.⁵⁶

Todavia, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná e Minas Gerais, por exemplo, têm decidido pela incidência do ITBI em incorporação total, argumentando, em síntese, a não recepção do art. 37, §4º do Código Tributário. É o que se infere das ementas abaixo:

INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA – DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL)– AQUISIÇÃO DE BEM IMÓVEL EM DECORRÊNCIA DE INCORPORAÇÃO TOTAL DE PESSOA JURÍDICA QUE EXERÇA ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE IMOBILIÁRIA – AUSÊNCIA DE IMUNIDADE – § 4º, DO ARTIGO 37, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NÃO RECEPCIONADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – POSICIONAMENTO MAJORITÁRIO DESTES TRIBUNAL (1ª E 3ª CÂMARAS CÍVEIS) – INCIDENTE ADMITIDO E TESE FIXADA. - Tese: Não se reconhece a imunidade tributária quanto ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), se a transmissão ocorreu em razão de incorporação total de pessoa jurídica e a empresa adquirente (incorporadora) exerça, preponderantemente, atividade imobiliária, eis que o § 4º, do artigo 37, do Código Tributário Nacional, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) – AQUISIÇÃO DE BEM IMÓVEL EM DECORRÊNCIA DE INCORPORAÇÃO TOTAL DE PESSOA JURÍDICA – EXERCÍCIO DE ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE IMOBILIÁRIA DA INCORPORADORA – INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE DO INCISO I, DO § 2º, DO ARTIGO 156, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – O § 4º, DO ARTIGO 37, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NÃO FOI RECEPCIONADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 – RECURSO NÃO PROVIDO E HONORÁRIOS RECURSAIS FIXADOS.⁵⁷

APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - DÉBITO DE ITBI - PESSOA JURÍDICA - ATIVIDADE PREPONDERANTE DE INCORPORAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E LOCAÇÃO DE IMÓVEIS - ART. 156, § 2º, I, CR - INCORPORAÇÃO TOTAL DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS - AQUISIÇÃO DA INTEGRALIDADE DO PATRIMÔNIO DA EMPRESA ALIENANTE - ART. 37, § 4º, CTN - PRETENSÃO NÃO INCIDÊNCIA - NÃO RECEPÇÃO PELA CR/88 - DIREITO LÍQUIDO E CERTO -

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3.ed. São Paulo: Atlas: 2015. v.1. p. 385.

⁵⁷ Incidente de Assunção de Competência 0005801-75.2020.8.16.0000, Rel. Marcos Sergio Galliano Daros, 1ª Seção Cível, data de julgamento 18/02/2022, DJe 09/03/2022.

AUSÊNCIA - RECURSO DESPROVIDO. 1. A ação mandamental é cabível para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la. 2. O art. 156, § 2º, I, da CR excepciona do âmbito da imunidade, prevista na primeira parte, "a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil." O art. 37, § 4º, do CTN, por sua vez, prevê "exceção da exceção", estabelecendo a não incidência do ITBI "à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante". 3. O art. 146, III, 'a', da CR, ao atribuir à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária sobre os fatos geradores dos impostos previstos na Carta Magna, não permitiu que a legislação infraconstitucional previsse situação de "não ocorrência" do fato imponible. 4. No ordenamento brasileiro, as únicas formas de se excepcionar o pagamento de um tributo fora do texto constitucional são: (i) o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária (não incidência pura e simples); (ii) o ente tributante edita lei específica dispensando o pagamento do tributo (isenção tributária); ou (iii) o ente tributante cria o tributo, mas estabelece alíquota nula, resultando na ausência de importância a pagar (alíquota zero). Fora desse quadro, somente resta o fenômeno da imunidade, consistente em limitação constitucional ao poder de tributar. 5. O art. 37, § 4º, do CTN alargou a extensão do campo da imunidade do ITBI, estabelecendo suposta hipótese de não incidência do tributo não prevista na CR. Não recepção pela ordem de 1988. 6. Inexistência de previsão em lei específica municipal concedendo isenção para a situação em análise. 7. Ausência de direito líquido e certo a ser amparado por mandado de segurança. 8. Recurso desprovido.⁵⁸

Destaca-se, em complemento, que o Superior Tribunal de Justiça foi provocado para analisar a questão recaída sobre o artigo 37, §4º do CTN através do REsp 1937194/MG. Na ocasião, foi alegado que a temática se trata de questão constitucional, não cabendo ao STJ a sua apreciação. Contudo, a matéria ainda não logrou êxito para ser admitida e analisada pelo STF, tendo em vista que a Suprema Corte argumenta a existência de provas que não poderiam ser novamente analisadas ou que se trata de matéria infraconstitucional.

Atualmente, a matéria pendente de análise pelo STJ por força do então decidido pelo STF no ARE 1299113, que acolheu os embargos de declaração opostos para determinar a remessa dos autos ao Superior Tribunal Justiça para julgamento, nos termos do art. 1.033, do Código de Processo Civil (CPC).⁵⁹

⁵⁸ Apelação Cível 10000170524813003, Rel. José Eustáquio Lucas Pereira, data de Julgamento 12/05/2020, DJe 14/05/2020.

⁵⁹ Art. 1.033. Se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário, por pressupor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, remetê-lo-á ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 30/04/2022.

Diante todo o exposto, apesar da divergência jurisprudencial que pende de uniformização pelos Tribunais Superiores, é de rigor a compreensão da não incidência do ITBI em incorporação total de uma pessoa jurídica por outra, aplicando-se, para tanto, a regra prevista no art. 37, §4º do CTN, vez que não há divergência, neste ponto, entre a lei complementar e a Constituição Federal, nem ato oneroso em transmissões dessa natureza, conforme já decidido pelo STJ quando do julgamento do REsp 1.072.529/PE⁶⁰.

3.2 Da incorporação de bem imóvel para integralização do capital social

Em se tratando da não incidência do ITBI em casos de incorporação de bem imóvel para fins de integralização do capital social, há oscilações na jurisprudência não só entre os mais diversos tribunais, como também dentro do próprio entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo, tendo em vista que em alguns momentos reconheceu a imunidade do imposto como sendo pura e incondicionada:

AGRAVO DE INSTRUMENTO MANDADO DE SEGURANÇA IMUNIDADE ITBI Decisão que indeferiu a tutela antecipada que visava ao reconhecimento da imunidade quanto ao ITBI incidente sobre a operação de integralização do capital social da agravante por meio da conferência de bem imóvel Pleito de reforma da decisão Cabimento Imunidade de ITBI sobre a transmissão de bens para fins de integralização de capital social de pessoa jurídica que é incondicionada, nos termos do decidido do RE nº 796.376/SC pelo STF Inaplicabilidade da exceção à imunidade consistente na configuração de atividade preponderante da agravante de compra e venda de bens imóveis “Fundamento relevante” verificado Potencialidade de lançamento de vultosa exação pelo agravado e de mácula à regularidade fiscal da agravante caso não seja concedida a liminar “Possibilidade da ineficácia da medida” também verificada Concessão da liminar devida Decisão reformada AGRAVO DE INSTRUMENTO provido.⁶¹

Do voto do Desembargador Kleber Leyser De Aquino, no aludido julgamento, o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, através do RE 796.376, é claro ao mencionar que a análise da preponderância da atividade imobiliária apenas é necessária em relação à parte final do artigo 156, §2º, I da Constituição Federal, que trata de transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, excluída a hipótese de integralização de capital social. Eis o teor do voto:

⁶⁰ Ver mais em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801505124&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

⁶¹ Agravo de Instrumento 2042850-06.2021.8.26.0000, Rel. Kleber Leyser de Aquino, 14ª Câmara de Direito Público, data de julgamento 23/04/2021, DJe 23/04/2021.

Assim, revendo entendimento anterior a fim de curvar-me ao recentemente esposado pelo Pretório Excelso, entendo que a parte final do artigo 156, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, refere-se apenas à transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, excluída a hipótese de integralização de capital social. Em outras palavras, entendo que a hipótese constitucional de não incidência da imunidade quando “a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” restringe-se aos casos de “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”, sendo incondicionada a imunidade nos casos de integralização de capital social. É o que se extrai da fundamentação do voto vencedor proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376, pelo Supremo Tribunal Federal: (...) Tendo em vista que a exação contra a qual se pretende a concessão de segurança teria por premissa justamente o contrário do decidido pelo E. Supremo Tribunal Federal, parece, numa análise perfunctória, que deve ser assegurado à agravante o direito líquido e certo de não recolher ITBI sobre a transação de integralização de seu capital social com bem imóvel.

Em outros momentos, o TJSP fixou entendimento de que a imunidade é condicionada à atividade preponderante do adquirente. Veja-se:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - ITBI - Município de Limeira - Alegação de imunidade tributária sobre a transferência de bem imóvel com o objetivo de integralizar o capital social, nos termos dos artigos 156, § 2º, inc. I, da CF e do precedente vinculante Tema nº 796 (RE nº 796.376) - Indeferimento da liminar - Cabimento - Não preenchimento dos requisitos para a concessão da tutela - Imunidade incidente sobre operação de integralização do capital social - Matéria de fundo do feito originário - Necessidade de instauração do efetivo contraditório em relação ao preenchimento dos requisitos legais para a incidência da imunidade tributária prevista no artigo 156, § 2º, inc. I, da CF - Presunção relativa de veracidade e de legitimidade inerentes aos atos administrativos não afastada - Decisão mantida - Agravo não provido.⁶²

O Tribunal de Justiça do Estado do Ceará também precedente positivo nesse mesmo sentido.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCORPORAÇÃO DE CAPITAL POR SÓCIO LIMITADA AO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. HIPÓTESE DE IMUNIDADE INCONDICIONADA, NÃO SENDO APLICÁVEL A RESSALVA PREVISTA NA SEGUNDA PARTE DO INCISO I, DO § 2º, DO ART. 156 DA CARTA POLÍTICA, REFERENTE AO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE PREPONDERANTE DE COMPRA E

⁶² Agravo de Instrumento 2292021-45.2021.8.26.0000, Rel. Silva Russo, 15ª Câmara de Direito Público, data de julgamento 07/04/2022, DJe 07/04/2022.

VENDA DE BENS IMÓVEIS OU DIREITOS, LOCAÇÃO DESSES BENS OU ARRENDAMENTO MERCANTIL. APELO PROVIDO. SENTENÇA REFORMADA PARA CONCEDER A SEGURANÇA. 1. O cerne da controvérsia recursal cinge-se à possibilidade ou não da concessão da imunidade tributária do ITBI na operação de transferência de bem imóvel do sócio para a integralização de capital social da apelante, consoante prevê o art. 156, § 2º, inciso I, da Carta da República. 2. O Supremo Tribunal Federal analisou o inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal na ocasião do julgamento do RE 796.376, no qual foi firmada a Tese 0796 da repercussão geral, segundo a qual "A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado" (STF, RE 796376, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, DIVULG 24-08-2020 PUBLIC 25-08-2020, negritei). Nessa oportunidade, o STF também entendeu que a exceção prevista no final do citado inciso I ("salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil") não se aplica à hipótese de imunidade prevista na primeira parte do dispositivo ("não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital"), que é incondicionada, desde que esteja limitada ao valor do capital integralizado. 3. In casu, a apelante tem direito à imunidade prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da Carta Federal, porquanto trata-se de benefício incondicionado, não sendo aplicável a ressalva prevista na segunda parte do mencionado inciso, referente ao exercício de atividade preponderante de compra e venda de bens imóveis ou direitos, locação desses bens ou arrendamento mercantil. Além disso, o valor de avaliação dos imóveis corresponde ao montante da integralização de capital, não havendo falar em excesso. 4. Apelação provida para, reformando a sentença, conceder a segurança, reconhecendo o direito da impetrante à não incidência do ITBI sobre operação objeto deste writ, na forma do art. 156, § 2º, inciso I, da CF/1988, bem como determinando que a autoridade coatora emita a respectiva declaração de não incidência.⁶³

Não de outro modo, o doutrinador Harada reforça o posicionamento, com maestria, de que a imunidade prevista na primeira parte do art. 156, §2º, I da CF é pura e incondicionada:

Ainda que coubesse à lei complementar estabelecer uma condição suspensiva para a fruição da imunidade, e não lhe cabe, como vimos anteriormente, a lei não poderia deixar de reconhecer a imunidade pura ou incondicionada prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF (...). Não teria sentido o inciso I em questão separar a primeira parte da segunda, precedida da vírgula e da conjunção “nem”. Bastaria prosseguir sem a conjunção negativa “nem” ou substituir essa conjunção pela conjunção aditiva “e”. A existência da conjunção negativa “nem” indica, fora de dúvida, que o requisito da inexistência da atividade preponderante aí mencionada não tem aplicação em relação à imunidade prevista na primeira parte do citado inciso I do §

⁶³ Apelação 0011320-46.2019.8.06.0064, Rel. Fernando Luiz Ximenes Rocha, 1ª Câmara Direito Público, data do julgamento 03/05/2021, DJe 04/05/2021.

2º do art. 156, da CF. Tratando-se de imunidade cheia ou incondicionada ou, ainda, autoaplicável, não há em que se ater aos requisitos da lei complementar, não recepcionados na parte em que estabeleceu lapsos temporais para verificação da preponderância de atividades da adquirente.⁶⁴

É importante afirmar, em suma, que a imunidade constitucional prevista na primeira parte do inciso I, § 2º, art. 156 da CF, se caracteriza como manifesta hipótese de imunidade incondicionada à atividade preponderante. Desse modo, não há em que se falar em incidência do ITBI nos casos de incorporação de bem imóvel para integralização do capital social.

⁶⁴ HARADA, Kiyoshi. **ITBI**: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 96-97.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho debruçou-se ao estudo do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis, especificamente quanto à preponderância da atividade do adquirente para fins de não incidência do ITBI em casos de incorporação total e incorporação de bens imóveis para integralização do capital social.

Foram abordadas, num primeiro momento, a evolução histórica e a regulamentação do ITBI, de forma a analisar e expor as mudanças ocorridas com o imposto sobre a transmissão de bens imóveis, bem como a maneira com que o imposto está previsto nas mais diversas legislações, seja nas Constituições Federais antigas até o advento da de 1988 seja no Código Tributário, passando, sobretudo, pelas alterações sobre o ente competente para arrecadar e fiscalizar o ITBI.

Em seguida, foi estudada a hipótese de incidência tributária do ITBI, à luz dos cinco critérios existentes: material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo. Não obstante, para fins de complementação do último critério, rechaçou-se o recentíssimo entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da base de cálculo do imposto em comento, através do julgado do REsp 1.937.821/SP, na qual se deve utilizar o valor de mercado como base para o cálculo. Restando, portanto, desvinculado o valor devido a título do ITBI à base de cálculo do IPTU.

No segundo capítulo, apresentou-se aspectos da imunidade tributária atrelada ao ITBI, com estudo da diferenciação entre isenção e imunidade. Adiante, adentrou-se à análise conceitual de atividade preponderante presente no Código Tributário e ao exame da forma com que, nos casos de incorporação total e incorporação de bens imóveis para integralizar o capital social, a imunidade do ITBI é incondicionada à atividade preponderante do adquirente.

Para tanto, sobejou demonstrado que, muito embora, os entes municipais defendam o não recepção do art. 37, §4º do Código Tributário pela Constituição Federal de 1988, tal dispositivo legal, em verdade, não apresenta nenhum conflito com o texto constitucional. Isso faz com que não haja a incidência do ITBI em casos de incorporação total, já que não se verifica a ocorrência de ato oneroso, sendo dispensável a análise da atividade preponderante.

De outra banda, buscou-se defender que a exceção prevista no art. 156, §2º, I da Constituição Federal não se aplica à sua integralidade, havendo que separar o dispositivo em duas etapas, na qual para a incorporação de bem imóvel que visa à integralização do capital social da pessoa jurídica, também se faz desnecessária a análise da preponderância da atividade,

em razão da imunidade incondicionada ali presente, conforme posicionamento doutrinário e do STF no julgado do RE 796.376/SC.

Ao final, foi trazida à tona julgados para demonstrar as oscilações do Poder Judiciário, reforçando a forte insegurança jurídica presente nos tribunais brasileiros em relação ao tema estudado. Utilizou-se, para tal fim, os argumentos da doutrina e jurisprudência favoráveis e contrários ao reconhecimento da imunidade incondicionada nos casos de incorporação.

Destacou-se, ainda, a pendência de uniformização do entendimento pelos Tribunais Superiores. Isso tudo, para buscar responder as seguintes questões: por que um contribuinte domiciliado no Estado de Minas Gerais que realiza uma incorporação total está compelido ao pagamento do ITBI, enquanto um contribuinte do Estado do Rio de Janeiro tem a imunidade reconhecida? Sem embargo, por que um contribuinte domiciliado no Estado de São Paulo tem de torcer para que seu processo seja distribuído à determinada vara ou câmara, tendo em vista o entendimento jurisprudencial existente dentro de um mesmo tribunal?

Em suma, não restam dúvidas da urgência na pacificação dos entendimentos jurisprudenciais, no sentido de reconhecer a não incidência do ITBI nas incorporações totais, nos termos do art. 37, §4º, do CTN, bem como a não incidência nas incorporações de bem imóvel para integralização do capital social, diante da imunidade incondicionada presente no texto constitucional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de Araújo; 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: 17 abr. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Direitos das Coisas**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense. v. 1.

BIASE, Nicholas Furlan di. **ITBI, integralização do capital e incorporação societária**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/itbi-integralizacao-do-capital-e-incorporacao-societaria-19102020>. Acesso em: 23 abr. 2022.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

_____. **Emenda Constitucional nº 5, de 21 de Novembro de 1961**. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc05-61.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de Dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

_____. **Lei 3.071 de 1º de Janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em 16 out. 2021.

_____. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

_____. **Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 11 abr. 2022.

_____. **Lei 13.105 de 16 de Março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, define Primeira Seção.** Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/09032022-Base-de-calculo-do-ITBI-e-o-valor-do-imovel-transmitido-em-condicoes-normais-de-mercado--define-Primeira-Secao.aspx>. Acesso em: 21 abr. 2022.

_____. **Superior Tribunal de Justiça.** Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 05 abr. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1937821/SP.** Relator: Min. Gurgel de Faria, 24 de fevereiro de 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=146115291&tipo_documento=documento&num_registro=202000120791&data=20220224&formato=PDF. Acesso em: 04 abr. 2022.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 07 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 796376/SC.** Relator: Min. Marco Aurélio, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 23 abr. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria da norma tributária.** 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. **Para uma teoria da norma jurídica: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária.** Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2021.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. **Apelação 0011320-46.2019.8.06.0064.** Relator: Fernando Luiz Ximenes Rocha, 03 de maio de 2021. Disponível em: <https://esaj.tjce.jus.br/cposg5/search.do;jsessionid=FA27B0B8383469379665459670CB90E6.cposg2?conversationId=&paginaConsulta=0&cbPesquisa=NUMPROC&numeroDigitoAnoUnificado=0011320-46.2019&foroNumeroUnificado=0064&dePesquisaNuUnificado=0011320-46.2019.8.06.0064&dePesquisaNuUnificado=UNIFICADO&dePesquisa=&tipoNuProcesso=UNIFICADO>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado do Ceará**. Disponível em: <https://www.tjce.jus.br/>. Acesso em: 05 abr. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. v. 1.

GONÇALVES, Carlos R. **Direito civil brasileiro - Direito das coisas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. v. 5. 9786555590531. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555590531/>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. **Direito Civil Brasileiro - Parte Geral**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. v. 1. 9786555596212. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596212/>. Acesso em: 23 abr. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas. 9786559770038. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. **Imunidade do ITBI na incorporação de bens limitado ao valor do capital subscrito**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/339365/imunidade-do-itbi-na-incorporacao-de-bens>. Acesso em: 16 abr. 2022.

_____. **ITBI: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI - Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2009. 244 f. Dissertação de Mestrado em Direito - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3.ed. São Paulo: Atlas: 2015. v.1.

MATSUSHITA, Mariana Baeta Neves. **(In) Segurança Jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos**: Uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles. Orientador: Gabriel Benedito Issac Chalita. 2018. 26 f. Tese de Doutorado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MESSA, Ana Flávia. **Direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2011.

_____. **Direito Tributário e Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Rideel, 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Cível 10000170524813003**. Relator: José Eustáquio Lucas Pereira, 12 de maio de 2020. Disponível em: https://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_resultado2.jsp?listaProcessos=10000170524813003. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: <https://www.tjmg.jus.br/portal-tjmg/>. Acesso em: 05 abr. 2022.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PARANÁ. **Tribunal de Justiça do Estado do Paraná**. Disponível em: <https://www.tjpr.jus.br/>. Acesso em: 05 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. **Incidente de Assunção de Competência 0005801-75.2020.8.16.0000**. Relator: Marcos Sergio Galliano Daros, 18 de fevereiro 2022. Disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1406255404/incidente-de-assuncao-de-competencia-58017520208160000-araucaria-0005801-7520208160000-acordao/inteiro-teor-1406255405>. Acesso em: 23 abr. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. **Agravo de Instrumento 0013663-21.2017.8.19.0000**. Relator: Carlos Eduardo Moreira da Silva, 19 de setembro de 2017. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/consultaprocessual/#/consultapublica?numProcessoCNJ=0001663-11.2019.8.19.0057>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. **Apelação 000166311.2019.8.19.0067**. Relator: Heleno Ribeiro Pereira Nunes, 09 de setembro de 2021. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/consultaprocessual/#/consultapublica?numProcessoCNJ=0001663-11.2019.8.19.0067>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro**. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br/>. Acesso em: 05 abr. 2022.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. v. 1.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018. 9788530980214. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980214/>. Acesso em: 24 abr. 2022.

_____. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2021. 9786559640317. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 24 abr. 2022.

_____. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SANTI, Eurico Marcos de. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação/Remessa Necessária 1000012-78.2019.8.26.0471**. Relator: Rezende Silveira, 19 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/search.do?conversationId=&paginaConsulta=0&cbPesquisa=NUMPROC&numeroDigitoAnoUnificado=1000012->

78.2019&foroNumeroUnificado=0471&dePesquisaNuUnificado=1000012-78.2019.8.26.0471&dePesquisaNuUnificado=UNIFICADO&dePesquisa=&tipoNuProcesso=UNIFICADO. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação 1035055-71.2019.8.26.0602**. Relator: Roberto Martins de Souza, 11 de março de 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/search.do?conversationId=&paginaConsulta=0&cbPesquisa=NUMPROC&numeroDigitoAnoUnificado=1035055-71.2019&foroNumeroUnificado=0602&dePesquisaNuUnificado=1035055-71.2019.8.26.0602&dePesquisaNuUnificado=UNIFICADO&dePesquisa=&tipoNuProcesso=UNIFICADO>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Agravo de Instrumento 2042850-06.2021.8.26.0000**. Relator: Kleber Leyser de Aquino, 23 de abril 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/search.do?conversationId=&paginaConsulta=0&cbPesquisa=NUMPROC&numeroDigitoAnoUnificado=2042850-06.2021&foroNumeroUnificado=0000&dePesquisaNuUnificado=2042850-06.2021.8.26.0000&dePesquisaNuUnificado=UNIFICADO&dePesquisa=&tipoNuProcesso=UNIFICADO>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Agravo de Instrumento 2292021-45.2021.8.26.0000**. Relator: Silva Russo, 07 de abril de 2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/search.do?conversationId=&paginaConsulta=0&cbPesquisa=NUMPROC&numeroDigitoAnoUnificado=2292021-45.2021&foroNumeroUnificado=0000&dePesquisaNuUnificado=2292021-45.2021.8.26.0000&dePesquisaNuUnificado=UNIFICADO&dePesquisa=&tipoNuProcesso=UNIFICADO>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/>. Acesso em: 05 abr. 2022.

SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. 9786553620490. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 13 mar. 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 9788597015720. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015720/>. Acesso em: 24 abr. 2022.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. 9786555596366. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 24 abr. 2022.

TARTUCE, Flávio. Direito Civil: **Direito das Coisas**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. v. 4. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643486/>. Acesso em: 21 abr. 2022.

V. FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **ITBI – Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis**. 2003. 189-190 f. Tese de Doutorado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VENOSA, Sílvio Salvo. **Direito civil: direitos reais**. v. 5. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Andreza Isadora Marques de Souza, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31782531, período matutino, turma A, tendo realizado o TCC com o título: A preponderância da atividade do adquirente para fins de não incidência do ITBI em casos de incorporação, sob a orientação do(a) Professor(a) Eduardo Sabbag, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 20 de maio de 2022.

Assinatura do discente

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO pdf

Código do documento 63fe0d51-5765-439f-8f85-c94fb21c896b



Assinaturas



Andreza Isadora Marques de Souza
andreza.ims@outlook.com
Assinou

Andreza Isadora Marques de Souza

Eventos do documento

20 May 2022, 20:50:17

Documento 63fe0d51-5765-439f-8f85-c94fb21c896b **criado** por ANDREZA ISADORA MARQUES DE SOUZA (9a480f20-5f27-4c52-a75d-cab620ee8d3f). Email: andreza.ims@outlook.com. - DATE_ATOM: 2022-05-20T20:50:17-03:00

20 May 2022, 20:51:28

Assinaturas **iniciadas** por ANDREZA ISADORA MARQUES DE SOUZA (9a480f20-5f27-4c52-a75d-cab620ee8d3f). Email: andreza.ims@outlook.com. - DATE_ATOM: 2022-05-20T20:51:28-03:00

20 May 2022, 20:51:38

ANDREZA ISADORA MARQUES DE SOUZA **Assinou** (9a480f20-5f27-4c52-a75d-cab620ee8d3f) - Email: andreza.ims@outlook.com - IP: 200.153.159.190 (200-153-159-190.dsl.telesp.net.br porta: 41818) - Documento de identificação informado: 453.757.528-08 - DATE_ATOM: 2022-05-20T20:51:38-03:00

Hash do documento original

(SHA256):0011b8a6ad00928c944c970cfffbd08c2b3bf6fbf54f2d7c924908d6801b8548b

(SHA512):62ec4097dfca6fb9e4d4d662a7ac89582fda2bb4c7bdaf23259f43b25051a27ca397dc48d8c8cbde28f8e836961dfa46a0e0eda92cfb4d74b3b2b3b78f04fe34

Esse log pertence **única e exclusivamente** aos documentos de HASH acima

Esse documento está assinado e certificado pela D4Sign