**INAPLICABILIDADE DO ITBI SOBRE TRANSMISSÕES UNIVERSAIS DE BENS OU DIREITOS**

**Heleno Taveira Torres** – Professor Titular de Direito Financeiro e Livre-Docente em Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP. Foi vice Presidente da International Fiscal Association – IFA. Advogado e parecerista.

# DEMARCAÇÃO DO PROBLEMA

O presente estudo visa a demonstrar a vigência e a função normativa do § 4º do art. 37 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966), no regime das normas que incidem sobre transferências onerosas de bens imóveis ou de direitos reais sobre bens imóveis, excetuados os de garantia, criado sob a égide da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, além dos efeitos da sua *recepção normativa* pela Constituição de 1988, como *norma geral em matéria de legislação tributária* (art. 146 da CF).

O art. 37 do CTN prescreve as regras de qualificação do conceito de “atividade preponderante” do adquirente, para excepcionar a imunidade constitucional do art. 156, § 2º, I, e autorizar a incidência, pelo ITBI, sobre os bens imóveis e direitos reais vinculados às hipóteses de atos societários ali considerados. Portanto, o art. 37 do CTN tem natureza típica de *norma geral sobre limitações ao poder de tributar*, recepcionado nesta função pelo art. 146, II e III, “a”, da Constituição de 1988.

Vigente que está o § 4º do art. 37 do CTN, na condição de *norma geral de legislação tributária,* impõe-se o dever de obediência do legislador ordinário, assim como da Administração Fazendária municipal ou distrital, ao seu conteúdo, independentemente de “incorporação” ao direito interno.

Por força dos princípios de hierarquia do ordenamento e da segurança jurídica, a ausência de inclusão de regra veiculada pelo CTN nas leis ordinárias locais, deveras, não retira a eficácia de autoaplicabilidade da lei complementar exigida pelo art. 146, II e III, “a” da CF, precisamente, na definição do fato gerador do imposto, no caso, o ITBI. Daí o caráter vinculante suficiente do CTN para anular a cobrança do referido imposto.

Diante da ausência de norma excludente de incidência do ITBI sobre universalidades na legislação local, constrói-se duplo questionamento, a saber se: *i)* o texto do § 4º do art. 37 do CTN seria norma de “isenção heterônoma”, vedada pelo art. 151, III, da CF; ou *ii)* o regime do § 4º do art. 37 do CTN não foi recepcionado pela Constituição de 1988, nem mesmo pelas anteriores, por ser mais abrangente do que a “imunidade” ora prevista no § 2º, I, do art. 156 da CF.

Como virá demonstrado, a competência do ITBI somente autoriza a tributação de bens ou direitos identificados de modo individualizado. Não incide sobre universalidades de bens, como ocorre com o ITCMD ou com o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. E este aspecto agravou-se tanto mais com a segregação da competência estadual do ITBI para a competência dos municípios, a partir do art. 156, II, da Constituição.

Para bem evidenciar a impossibilidade de aplicação do ITBI a universalidades, na *transmissão de bens ou direitos* em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante (§ 4º do art. 37 do CTN), deve-se partir do exame da própria legislação local, que destaca com clareza o regime de determinação e individualização dos bens ou direitos transmitidos.

Pelo § 4º do art. 37 do CTN, o ITBI não incide sobre “*transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*”. Portanto, a norma exige uma conexão necessária: (1) a transmissão dos *bens ou direitos* tributados (determinados e individualizados) “*realizada em conjunto*”(2) *com a* “*totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*”. Neste caso, tem-se uma norma que reconhece hipótese de não incidência dos bens e direitos conexos com a “*totalidade do patrimônio da pessoa alienante*” e, ao mesmo tempo, evidencia-se excludente do que se considera como regime de “*atividade preponderante*” no âmbito da hipótese de incidência do ITBI.

Para correta solução deste caso, o percurso gerador de sentido reclama uma análise dos três planos textuais da normatividade tributária: o plano da *textualidade constitucional*, na sua sucessão intertemporal; o plano da *reserva de lei complementar* (art. 146 da CF) das normas gerais de legislação tributária, no caso, do texto do CTN; e o plano da *legalidade ordinária* dos textos de leis municipais e distrital instituidoras do tributo. Afora isso, requer a conformidade com as regras do *direito privado* na mesma sequência dos planos anteriores, com a significação dos enunciados prescritivos e das relações entre normas de natureza constitucional, de lei complementar e de lei ordinária.

Neste construtivismo semântico, a partir da hierarquia e coerência sistêmica, na necessária parametricidade das normas de competências, além de apurado rigor metodológico, é que se deve colher o alcance e conteúdo do texto do § 4º do art. 37 do CTN, na condição de norma declaratória de “não incidência” nas hipóteses de “*transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*”.

A exata demarcação de funções entre cada uma das normas dos art. 35 a 42 do CTN, como “*normas gerais de direito tributário*”, redigidas conforme a EC nº 18/1965, ao menos quanto ao ITBI, segue sua feição original. Na verdade, toda a hermenêutica da sucessão legislativa do regime de tributação dos atos e negócios jurídicos com transmissão de titularidade de bens ou direitos sobre imóveis, até a Constituição de 1988, evidencia apenas a simples mutação intertemporal das regras de *competência*, entre estados e municípios, quanto aos impostos incidentes sobre transmissões “*inter vivos*” e “*causa mortis*”.[[1]](#footnote-2)

Assim, a partir da Constituição de 1988, não se pode considerar como “superada” a matéria objeto dos art. 35 a 42 do CTN, pois apenas se verificou mudança na norma de *competência*, ao tempo que o ITBI passou dos *estados*, i.e., do art. 9º da EC nº 18/1965, para os *municípios*, agora no art. 156, II, da CF.

No regime atual, a norma de competência do ITBI encontra-se no art. 156, II, da Constituição de 1988, a saber:

“*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*.”

Deste, cabe distinguir do conteúdo do art. 9º da EC nº 18/1965, a saber:

“*Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia*”.

§ 1º O impôsto incide sôbre a *cessão de direitos relativos à aquisição* dos bens referidos neste artigo. (...)

§ 3º O impôsto *compete* ao Estado da *situação do imóvel* sôbre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.”

Bem examinadas as normas de competência acima, verifica-se que o texto da Constituição de 1988 reservou para os municípios a competência do imposto sobre transmissão “inter vivos”, retirando-o da competência estadual do art. 9º da EC nº 18/1965, dantes aplicável a qualquer transmissão, sem distinguir entre “inter vivos” ou “causa mortis”, o que foi continuado pelo art. 24, I, da Constituição de 1967 e pelo art. 23, I, da Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969.

De plano, supõe absurdo pretender qualquer controle de constitucionalidade de normas dos arts. 35 a 42 do CTN, em relação às constituições pretéritas, para fazer valer *competências de Municípios*, porquanto esta competência só surge com a Constituição de 1988. Neste propósito, resta examinar se o § 4º do art. 37 do CTN mantinha compatibilidade formal e material com as competências estaduais então vigentes, o que não pode ser arguido para afirmar a competência municipal.

Quanto ao âmbito material da competência do imposto de transmissão, a qualquer título, de bens e de direitos sobre imóveis (ITBI), afora a expressa referência ao caráter *oneroso*, não se verificam diferenças substantivas entre o disposto no art. 156, II, da CF/1988 e aquilo que se encontrava no art. 9º da EC nº 18/1965, no art. 24, I, da CF/1967 ou no art. 23, I, da EC nº 1/1969. Logo, todas as regras dos arts. 35 a 42 do CTN, excluídas as que tenham relação direta com a “universalidade” que constitui a transmissão “causa mortis” ou gratuidade do ITBI, foram recepcionadas para os municípios e seus contribuintes.

De outra banda, tem-se também as normas de limitações constitucionais ao poder de tributar (*imunidade*), como previsto no art. 156, § 2º, I, da Constituição de 1988, que assim prescreve:

“*§ 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*;”

Esta regra, diversamente, evolui sob distintas redações nas constituições supervenientes, como se passa a demonstrar.

No art. 9º, § 2º, da EC nº 18/1965, vigorava o regime precedente, do qual deve ser separada a função de norma aplicável às transmissões “causa mortis”, o que não traz qualquer dificuldade, a saber:

“*§ 2º O impôsto* ***não incide*** *sôbre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição*.”

Na Constituição de 1967, assim vieram previstas as limitações à competência do art. 24, I, a saber:

“*§ 2º - O imposto a que se refere o nº I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.* (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

*§ 3º - O imposto a que se refere o n.º I não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis*.” (Grifamos).

E, na Constituição de 1967, as limitações do art. 23, I, assim constavam:

“*§ 2º O impôsto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.*

*§ 3º O impôsto a que se refere o item I não incide sôbre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sôbre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade fôr o comércio dêsses bens ou direitos ou a locação de imóveis*.” (Grifamos).

Note-se que o art. 9º, § 2º, da EC nº 18/1965, quanto ao ITBI, adota a *imunidade* apenas para *transmissão dos bens ou direitos* destinados à *incorporação ao capital de pessoas jurídicas*. Talvez aqui tenhamos a mais evidente prova da exigência de determinação e especificidade da aplicação da referida competência apenas a bens imóveis e direitos reais a estes relativos. Ou seja, via-se afastada qualquer competência estadual para exigir ITBI sobre bens ou direitos acolhidos na *totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*.

Portanto, ao tempo em que o § 4º, do art. 37 do CTN trata de assunção de patrimônio com universalidade de bens, deveras, sobressai o reconhecimento induvidoso da função de norma declaratória da “não incidência” no caso de *transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*. Com isso, sempre será imprescindível a presença do § 4º no art. 37 do CTN para destacar que a tributação dos casos de *atividade preponderante, como definida em lei complementar,* não alcança a aquisição de universalidades de patrimônio.

Na Constituição de 1967, as limitações à competência do art. 24, I, por sua vez, reconheciam a *imunidade* para: *(i)* *a* transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica; e *(ii)* os casos de fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas. Indaga-se sobre se nesta alteração algo teria mudado quanto à aquisição de universalidades patrimoniais (art. 37, § 4º, do CTN) e a resposta é desenganadamente negativa.

Remanesce o regime de competência vinculado a bens e direitos determinados. O fato de ter-se agora a menção expressa às hipóteses de universalidades decorrentes de “*fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas*” tampouco pode ser admitido como relevante, na medida que já constavam do art. 36 do CTN, do que resultava apenas sua constitucionalização.[[2]](#footnote-3)

O § 3º do art. 24 da CF/1967 seguia a exigir a determinação do bem ou direito, ao prescrever que a imunidade não se aplicaria quando a atividade preponderante recaísse sobre o comércio desses bens ou direitos. Desse modo, o § 4º do art. 37 do CTN seguia na sua função declaratória da “*não incidência*” nos casos de incorporação de universalidades patrimoniais, em respeito à exigência de especificação, em suma, do objeto transmitido.

E quanto à Constituição de 1967, as limitações do art. 23, I, contidas no seu § 3º, acompanham em grande medida as considerações acima. A *imunidade* alcançava: *(i)* a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, e a *(ii)* transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica.

O ITBI somente incidiria sobre as hipóteses de *atividade preponderante* quando na presença do comércio desses *bens* ou *direitos* ou na locação de imóveis. De se ver, restava mantida a exigência de determinação e de individualização dos bens, e, com isso, quedava-se recepcionada a norma do § 4º do art. 37 do CTN para as hipóteses de “*transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*” (universalidades).

Para dar concretude ao disposto na regra imunitária acima, em quaisquer das ordens constitucionais, o art. 37 do CTN, na função de *lei complementar* (como recepcionado pelo § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, juntamente com os demais conteúdos típicos de “normas gerais”),[[3]](#footnote-4) estabelece os critérios que devem ser atendidos para definir a noção de “*atividade preponderante*”(*como definida em lei complementar*)para realização de “*venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição*”.

Desse modo, o § 4º do art. 37 do CTN, apresenta-se com típica função de regra especificadora da competência material, ao declarar a *não incidência* sobre bens do patrimônio alienado como “universalidade”, nos limites da noção de “*atividade preponderante*”, excludente da *imunidade*, a saber:

“*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% (cinqüenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.*

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

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

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

Como se pode concluir da simples leitura do texto, o referido § 4º do art. 37 do CTN vai além da regra constitucional de *imunidade*, igualmente contemplada no art. 36 do CTN, ao ter papel de regra especificadora do campo de *não incidência* da competência, quando diante de *transmissão de bens ou direitos* realizada em *conjunto* com a da *totalidade do patrimônio* da pessoa jurídica alienante.

E tanto é assim que o ITBI aplica-se aos bens imóveis individualizados e direitos reais sobre estes bens imóveis, assim compreendidos na forma de lei civil, e não alcança alienação do “conjunto” do patrimônio, que o STF adotou a Súmula n. 329 para esclarecer que o ITBI não incide sobre *transferência de ações de sociedade imobiliária*, a saber:

“Súmula n. 329 - *O impôsto de transmissão inter vivos não incide sôbre a transferência de ações de sociedade imobiliária*.”

Numa análise sintática, resta claro que o art. 37 do CTN tem função negativa, excludente do conteúdo da imunidade do art. 36 do CTN, notadamente daquilo que seja “atividade preponderante”, nos seguintes termos: “*Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica* (...)”.

Destarte, ao tempo que o § 4º do art. 37 do CTN também tem função excludente, como se confirma, ao dizer que “*o disposto neste artigo não se aplica* (...)”, o que recompõe, aparentemente, o conteúdo do art. 36 do CTN (equivalente da norma de imunidade), haja vista o afastamento do *caput* do art. 37 e §§ 1º a 3º das hipóteses de *transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*.

Posto o *caput* do art. 37 do CTN em relação direta com o seu § 4º, tem-se que a norma consignada neste último dispositivo demarca, com clareza, que se a pessoa jurídica adquirente tem como ***atividade preponderante*** a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição, o ITBI não incidirá na *transmissão de bens ou direitos* quando esta for realizada em *conjunto* com a da *totalidade do patrimônio* da pessoa jurídica alienante, ou seja, quando o caso envolver transferência de titularidade por *sucessão universal*, como se verifica no presente caso.

Vale lembrar que a imunidade do art. 9º, § 2º, da EC nº 18/1965, cujas normas gerais encontram-se dispostas nos arts. 36 e 37 do CTN, aplicava-se, indistintamente, às transmissões de bens “inter vivos” e às transmissões “causa mortis”, ou seja, às universalidades patrimoniais transferidas com a morte.

O § 4º do art. 37 do CTN, ao seu turno, assumiu a condição de norma especificadora de *não incidência* do ITBI na transmissão de bens “inter vivos”, *quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*, sem qualquer confusão com a norma de “imunidade” *(i)* ou mesmo com alguma espécie de “isenção heterônoma” *(ii).*

Para maior rigor jurídico, vale recobrar o texto da norma do art. 35 do CTN que define o âmbito material de incidência do que hoje conhecemos, separadamente, como ITBI e ITCMD (conforme a Constituição de 1988), mas que vigia como dúplice competência dos Estados, a saber:

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

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

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

*III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.*

*Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários*.”

A regra do § 4º do art. 37 do CTN abarca a situação onde haja *transferência total*, incluídos bens móveis ou imóveis, ao cuidar da aquisição de bens e direitos por sucessão universal e, portanto, só tem funcionalidade na hipótese de transferência da totalidade dos bens compositivos do *patrimônio*, entendido como *universalidade*, objeto inconfundível com imóveis ou direitos individualizados.

Do seu turno, a mencionada regra do § 4º do art. 37 do CTN atendia às normas do art. 9º da EC nº 18/1965, do art. 24, I, da CF/1967 e do art. 23, I ,da EC nº 1/1969. E, nos dias atuais, continua plenamente em vigor, porquanto específica a competência do ITBI, ao destacar que este somente pode incidir no caso de operações com *bem imóvel* determinado ou *direitos reais sobre este bem imóvel*.

O § 4º do art. 37 do CTN, portanto, não altera a competência do ITBI dos municípios, contida no art. 156, II, da CF/1988. Firma, isto sim, a *não incidência* do ITBI sobre operações com bens entendidos enquanto “patrimônio” transmitidos na sua totalidade, como universalidade, o que apenas via-se abarcado pela competência dos Estados, no art. 9º, da Emenda Constitucional nº 18/1965 (*causa mortis* ou *inter vivos*).

O § 4º do art. 37 do CTN cumpre a função do art. 146, II e III, “a”, da Constituição de 1988, ao servir como *norma geral de legislação tributária* para afastar conflitos de competência, mediante especificação da competência dos Municípios, ao declarar a *não incidência* em relação aos imóveis ou direitos que integram universalidades de patrimônio transmitido na sua totalidade.

# O CTN E O FENÔMENO DA RECEPÇÃO DE NORMAS PRÉ-CONSTITUCIONAIS: O CASO DAS REGRAS DO ITBI

Para verificar se as normas gerais de direito tributário integrantes do denominado “Código Tributário Nacional” relativas ao ITBI foram, ou não, recepcionadas pelo ordenamento jurídico inaugurado com a Constituição de 1988, deve-se necessariamente promover o teste de parametricidade obrigatória, como já antecipado nas páginas precedentes.

Este teste de parametricidade constitui verdadeiro controle de constitucionalidade para a efetiva “recepção” das leis precedentes, ao confirmar a compatibilidade destas com o texto de constituição superveniente. Presente alguma “colisão” manifesta, como consequência, deve ser o afastamento dos conteúdos conflitantes, por antinomia.

Com a chegada de novel texto constitucional, portanto, irrompe no sistema esta necessidade de compatibilidade vertical, sob pena de inconstitucionalidade dos textos normativos precedentes.[[4]](#footnote-5) Esta exigência de controle de *recepção* funda-se na exigência de *validade material* das leis infraconstitucionais, o que reclama a plena adequação das leis anteriores com o conteúdo da norma hierarquicamente superior, a Constituição em vigor.

Afirmava Lourival Vilanova que para a conformação lógica do sistema jurídico deve-se admitir a persistência de contradições: “*é possível um sistema de normas jurídicas abrigar contradições. Não podemos, aprioristicamente, dizer que seja impossível.*” E conclui: “*Por isso, mesmo o que é logicamente impossível, a validade conjunta de normas contraditórias, é empiricamente existente*”[[5]](#footnote-6). Daí ser imperioso controlar juridicamente a presença de contradição entre o direito legislado preexistente e a Constituição em vigor, o que nada de tem de anormal.

Portanto, caso a caso, impõe-se verificar a compatibilidade de conteúdos da legislação com a Constituição, na sua necessária parametricidade quanto às competências e limitações ao poder de tributar.

Interessa-nos no presente caso as normas gerais inseridas nos arts. 35 a 42 do CTN, sobre as quais cumpre examinar quais parcelas destas foram efetivamente recepcionadas com *status* de lei complementar, pela Constituição Federal de 1988.

O Código Tributário Nacional surge com a Lei nº 5.172, em 25 de outubro de 1966, como resultado da reforma operada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, conforme o art. 5º, XV, “b”, da Constituição de 1946, que atribuía competência para a União legislar sobre *normas gerais de direito financeiro*.

Com o § 1º do art. 18 da Constituição de 24.01.1967, surgem as *normas gerais de direito tributário,* agora veiculadas por leis complementares, a saber:

“*Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar*”.

Doravante, o CTN passou a ostentar eficácia de lei complementar, e exigir este veículo normativo para qualquer alteração, haja vista o conteúdo veiculado coincidir com as denominadas *normas gerais de direito tributário*.

Em seguida, veio o Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967, cujo art. 7º prescrevia que “*a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores, passa a denominar-se ‘Código Tributário Nacional’*.”[[6]](#footnote-7)

Mais tarde, com o advento da Emenda Constitucional nº 1/1969, aquela regra do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967 foi mantida no art. 19, § 1º, sem qualquer modificação.

O art. 146 da CF da Constituição atual exige que as legislações das unidades federativas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submetam-se às “normas gerais de direito tributário” para: *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar* (inciso I), evitar *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes (inciso II), e dispor sobre as “normas gerais de legislação tributária” (inciso III), em relação a *fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição (como no caso do art. 146, II e III, “a”; 156, I e § 2º, da CF), além de outras hipóteses designadas no inciso III*.*

Quanto à recepção das leis tributárias, tem-se na Constituição de 1988 regra expressa, prevista no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT[[7]](#footnote-8), a saber:

“*Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.*

(...) *§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.*

*§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição*.

*§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º*.”

Na interpretação do § 5º do art. 34 do ADCT, vê-se que se está diante de típica norma constitucional de transição a qual, expressamente, por razões de praticabilidade, autoriza o recurso ao fenômeno da *recepção normativa*, ao tempo que fica assegurada a aplicação da legislação anterior no que não seja incompatível com a Constituição vigente.

Por força da recepção constitucional, do art. 34, § 5º, do ADCT, o CTN assumiu o patamar funcional de sobrenorma na hierarquia legislativa, como *norma geral de legislação tributária*, somente podendo ser modificado por lei complementar, como decorrência do art. 146 da CF.

Quanto à aplicação desses pressupostos formais e materiais ao ITBI, na relação entre leis municipais e o CTN, tem-se a inconteste recepção da norma do § 4º do art. 37 do CTN às operações de aquisição total de pessoa jurídica, haja vista a assunção de bens e direitos como universalidade do *patrimônio*, sem qualquer limitação a *bem imóvel* individualizado ou a *direitos reais sobre este bem imóvel* (exceto os de garantia).

Assim, relativamente ao ITBI, os arts. 35 a 42 do CTN devem funcionar como verdadeiros elos sintáticos e semânticos entre a Constituição e o exercício concreto das competências legislativas dos municípios e do Distrito Federal, no que concerne à preservação dos seus conteúdos de atribuição de competências e limitações ao poder de tributar.

# Recepção das Normas Gerais sobre a Hipótese de Incidência do ITBI no CTN. Exigência de individualização dos bens ou direitos pelos atos registrais na Legalidade Municipal Tributária.

Na Constituição de 1988, cumpre assentar que o princípio da *legalidade* opera ao menos três importantes funções[[8]](#footnote-9) ou competências, a saber: como princípio da “reserva de lei” formal, quanto às matérias para as quais a Constituição exige lei específica (agregue-se a reserva de *lei complementar*); como princípio da “tipicidade”, ou legalidade material, quanto à tipificação exaustiva dos critérios normativos (ex. artigo 150, I, CF); e como princípio da “vinculatividade”, ou como prefere Alberto Xavier, princípio de preeminência[[9]](#footnote-10), a exigir submissão de todos os atos administrativos ao império da vontade legislativa (artigo 37, CF), afinal, a Administração Fazendária não detém vontade inovadora. E, entre estas três fontes normativas, deve prevalecer a hierarquia do ordenamento em quaisquer circunstâncias, como axioma de seu funcionamento, para a uniformidade, coerência e estabilidade exigidas pela segurança jurídica.

A lei complementar, ao veicular “normas gerais” (art. 146 da CF), estabelece critérios e regimes uniformes para que a União, Estados ou Municípios possam editar leis ordinárias, em compatibilidade vertical com estes conteúdos, sob pena de controle de constitucionalidade.

Não obstante a autorização conferida pelo § 3º do art. 34 do ADCT da Constituição Federal de 1988, os legisladores municipais ou distritais não se encontram livres para ampliar o rol da sua competência e, assim, devem respeito à parametricidade adotada pelo Constituinte, bem como às *normas gerais em matéria de legislação tributária* (art. 146 da CF),a exemplo daquelas consignadas nos art. 35 a 42 do CTN, então recepcionadas pela Constituição atual.

Eis o caso dos arts. 35 a 37 do CTN, normas que, pragmaticamente, criam hierarquização de ordem material, na esteira do que dispõem os arts. 146 e 156, II e § 2º, I, da CF, ao limitar a competência legislativa dos Municípios.

Especificamente no que toca às transmissões de titularidade onerosas com bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis (exceto os de garantia), operadas por atos *inter vivos,* passíveis de tributação pelos Municípios, observa-se que, de há muito, estas sempre limitaram-se a incidir sobre objeto determinado, por meio dos incisos I a III do *caput* do art. 35 do CTN, a saber:

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

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

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

*III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II*.”

No caso do ITBI, está-se diante de tributo cuja hipótese de incidência encontra-se estruturada para incidir sobre distintos suportes fáticos, a saber: *(i)* a transmissão de propriedade de bens imóveis determinados, por qualquer ato ou negócio jurídico oneroso que se revele apto para tanto; *(ii)* a transmissão de direitos reais (que não o de propriedade e os de garantia) sobre bens imóveis específicos[[10]](#footnote-11); *(iii)* a cessão de direitos associados à transmissão de propriedade de bens imóveis determinados; *(iv)* a cessão de direitos associados à transmissão de outros direitos reais (que não o de propriedade e os de garantia) sobre bens imóveis determinados.

A correta interpretação dos incisos I, II e III do art. 35 do CTN impõe que os distintos atos privados sejam praticados por atos *inter vivos* e marcados pela *onerosidade* que os distingue da “doação”, inerente à materialidade constitucional do ITCMD (art. 155, I).

Sobre o tema, bem observa José Jayme de Macedo Oliveira que a principal hipótese de incidência do ITBI é composta de vários elementos e se materializa com a necessária conjugação destes. São eles: (i) ato de transmitir, (ii) praticado *inter vivos*, (iii) com onerosidade, (iv) relativamente a bem imóvel.[[11]](#footnote-12)

Este mesmo raciocínio, quanto à recepção do art. 35 do CTN, vê-se sustentado por Kiyoshi Harada. Em suas palavras:

“*Entendo dispensável definição específica do fato gerador do imposto municipal sobre transmissão de bens imóveis, primeiramente, porque o art. 35 do CTN restou recepcionado pela Constituição de 1988, que se limitou a subdividir o imposto em transmissão* inter vivos *a título oneroso, de um lado, e de outro lado, em* inter vivos *a título gratuito e transmissão* causa mortis*. Em segundo lugar, o preceito do art. 146, III, a, da CF não poderia ser interpretado com abstração do princípio maior, que é o princípio federativo, o qual se constitui em uma das cláusulas pétreas referidas no art. 60, § 4º, da CF/1988. Não se pode entender como possa o exercício do poder tributário, outorgado pela carta magna para assegurar autonomia financeira, e, consequentemente, autonomia político-administrativa do Município, ficar na dependência da boa vontade do legislador infraconstitucional*.”[[12]](#footnote-13)

Está correto. O ITBI, derivado do imposto único, originalmente contido no art. 35 do CTN, cuja redação do *caput* remete à competência tributária estadual, prevista na ordem constitucional de antanho, vê-se recepcionado pelo art. 156, II, da CF, a partir da consonância de suas materialidades com as prescrições do constituinte de 1988, em favor do financiamento dos Municípios.

O conteúdo do art. 156, II, da CF parece uma parcela menor do aludido art. 35 do CTN, ao tempo que não contempla, por exemplo, o parágrafo único daquela disposição; mas não se contrapõe na sua inteireza.

Em resumo, quanto ao *critério material*, a Constituição, ao segregar a competência da transmissão de bens ou direitos, para cobrança do ITBI pelos municípios, adotou como critério material a *causa* da operação (prática de atos *inter vivos*) em conexão com seu *objeto* (bens imóveis e direitos sobre bens imóveis, exceto os de garantia) e com a *onerosidade* da operação, logo, a exigir bem imóvel ou direito real sobre bem imóvel, devidamente especificados.

O fato gerador do ITBI, portanto, será sempre a transmissão onerosa de bem imóvel ou direito a este relativo, situado no território municipal, ao tempo da lavratura da escritura pública e o seu correspondente registro no Registro de Imóveis competente.[[13]](#footnote-14)

O *critério temporal* vê-se determinado pelas regras de Direito Civil, porquanto a propriedade imobiliária transmite-se com o respectivo registro no Cartório de Registro de Imóveis competente. Portanto, somente nesta oportunidade é que se pode exigir o tributo. Como bem concluiu Luiz Edson Fachin: “*a tributação imobiliária é a outra face da garantia política fornecida pelo Estado à titularidade privada sobre imóveis*.”[[14]](#footnote-15) Está correto.

A transferência da titularidade dos bens imóveis, para fins do ITBI, será aquela jurídica, não bastando a mera alteração da posse destes imóveis. E esta é mais uma razão para se afirmar o *princípio de individualização dos bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis* que vierem a ser transmitidos, para que se autorize a cobrança do ITBI.

A formalidade registral gera a eficácia do negócio jurídico celebrado como fato jurídico do ITBI, na linha do pagamento do tributo da *siza*, em operações envolvendo “bens de raiz”, cuja prova de pagamento deveria ser exigida pelos oficiais de registo, sob pena de sanção.

A especificidade ou *individualização dos bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis (exceto os de garantia)* demarca o âmbito material da incidência do ITBI, conforme o art. 156, II, e § 2º, I, da CF/1988, o que se afirma tanto mais com a exigência dos atos registrais para determinar o “tempo do fato” que autoriza a cobrança do ITBI.

Sacha Calmon Navarro Coêlho também associa a materialidade do ITBI aos atos de registro, indicativos da transferência jurídica de titularidade sobre bens imóveis especificados, ora destacada. Em suas palavras: “*o fato jurígeno se dá pela transmissão jurídica da propriedade (transcrição do título aquisitivo no registro próprio e pelas outras formas previstas em lei)*.”[[15]](#footnote-16) No mesmo sentido, Paulo Caliendo também observa que o modelo de transmissão da propriedade imobiliária no Brasil segue um sistema misto no qual dois elementos são fundamentais: *(i)* um negócio causal que objetive a transmissão da propriedade imobiliária; e *(ii)* a transcrição do título translativo no registro de imóveis. [[16]](#footnote-17)

Está-se, pois, diante de tributo vinculado a tráfego jurídico dependente de formalidade registral, da necessidade de registro do título translativo, do *titulus adquirendi*, para formalizar a transmissão de bens ou direitos individualizados, sem o que não se produz efeitos jurídicos válidos perante terceiros.

Como já bem decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ:

“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMOVEIS - FATO GERADOR - REGISTRO IMOBILIARIO - (C. CIVIL, ART. 530). *A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do respectivo título (C.Civil, art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico*.”[[17]](#footnote-18)

Em suma, verifica-se que o cerne da materialidade confiada pelo constituinte de 1988, à tributação municipal, diz respeito a negócios jurídicos que se revelem aptos à transmissão onerosa, por atos *inter vivos,* de bens imóveis determinados ou direitos reais (exceto os de garantia) sobre estes bens imóveis, a serem devidamente revestidos de formalidades registrais.

A doutrina de direito privado confirma esta assertiva. Como se verifica da ilustrativa lição de Luiz Edson Fachin:

“*O direito brasileiro adota o sistema registral para a aquisição da propriedade imobiliária. Em outras palavras, não basta a concretização do negócio jurídico para que o domínio do bem imóvel seja transferido, impõe-se a realização do registro imobiliário*.”[[18]](#footnote-19)

No mesmo sentido, diz José Renato Nalini:

“*O registro imobiliário existe para conferir segurança e publicidade aos atos de relevância na titularidade dominial. A fim de que possa atender às finalidades para as quais foi preordenado, é necessário que tais atos ou fatos cheguem ao acervo registral. Por isso é que o primeiro e mais óbvio dos princípios de Direito Registral é o da inscrição, que também poderia ser chamado* *princípio do registro.*

Constituir, transmitir ou extinguir direito real sobre imóvel só se opera por ato *inter vivos* mediante acesso no registro de imóveis.”[[19]](#footnote-20)

O registro imobiliário, ora tratado, constitui formalidade jurídica antiga, de há muito associada ao trato cartorial brasileiro, como bem pontuado no art. 530 do CC/1916, cuja norma restou preservada nos arts. 1.245 e 1.247 da legislação civil em vigor. Confira-se:

*“Art. 530. Adquire-se a propriedade imóvel:*

*I - Pela transcrição do título de transferência no registro do imóvel.”*

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

*“Art. 1.246. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo.”*

*“Art. 1.247. Se o teor do registro não exprimir a verdade, poderá o interessado reclamar que se retifique ou anule.*

*Parágrafo único. Cancelado o registro, poderá o proprietário reivindicar o imóvel, independentemente da boa-fé ou do título do terceiro adquirente.”*

O recurso às formalidades registrais, por certo, exclui da tributação municipal a mera promessa de compra e venda, ainda que irretratável e irrevogável, quando não levada a registro. O mesmo se diga sobre a locação de bens imóveis. Tamanha a vinculação do ITBI às formalidades registrais que condicionam o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto, o legislador complementar, ao editar o art. 134, VI, do CTN, findou por associar os notários e registradores, indiretamente vinculados ao fato gerador (CTN, art. 128), à condição de responsáveis pelo regular recolhimento da exação, *in verbis*:

“*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (...)*

*VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício*;”

Vê-se a opção constitucional por impostoexclusivamente orientado a bens imóveis determinados e direitos reais sobre estes incidentes, exceto os de garantia.

No que tange ao *critério quantitativo*, a *base de cálculo* do ITBI será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (CTN, art. 38). Cabe ressaltar que, em caso de cessão de direitos relativos à aquisição de imóveis, a base de cálculo refere-se ao valor venal *dos direitos cedidos*, e não do imóvel envolvido na transação. A alíquota aplicável depende de cada um dos Municípios e dos bens transferidos.

A *base de cálculo* do ITBI confirma a mensuração do valor *individualizado* dos bens imóveis do negócio jurídico. Nesse sentido, o critério de definição de grandeza previsto no art. 38 do CTN, na linha do art. 146, III, “a”, da CF, encontra-se recepcionado, ao tempo que associa este imposto ao “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, devidamente especificados pelo *registro*.

Somente a identificação do valor dos imóveis ou dos direitos reais sobre estes imóveis, precisa e isoladamente considerados, ao tempo da operação de sua transferência, pode servir como base de cálculo do ITBI.

Não é outra a orientação sumular do STF, *verbis*:

STF, Súmula n. 108. “*É legítima a incidência do imposto de transmissão ‘inter vivos’ sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local*.”

STF, Súmula n. 470. “*O imposto de transmissão ‘inter vivos’ não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o* *valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.*”

Em suma, o âmbito de *incidência* do ITBI alcança somente a transmissão de titularidade de propriedade imobiliária objetivamente especificada, mediante o ato de registro, com valor definido pelo respectivo bem ou direito. Destarte, resta no âmbito da “*não incidência*” a transmissão *de bens ou direitos* quando *realizada em conjunto* com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*.*

Eis o que consta da norma do § 4º do art. 37 do CTN, com vistas a demarcar a ausência de atribuição de competência tributária aos Municípios, na situação que especifica, em perfeita consonância ao art. 156, II, da CF, segundo as expressões “bens imóveis” e “direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia”, de modo a demarcar, com justeza, os objetos passíveis de alcance pelas municipalidades.

Conclui-se que dita universalidade, prevista no § 4º do art. 37 do CTN, porquanto objeto das transferências de titularidade via operações de incorporação total, afasta-se da incidência do ITBI, a qual recai sobre bens imóveis e direitos reais sobre estes bens imóveis, exceto os de garantia, devidamente *individualizados*, como prescreve o art. 156, II e § 2º, I, da CF/1988.

O § 4º do art. 37 do CTN, ao especificar a competência municipal do ITBI, por exclusão, resta por impedir que a tributação municipal ou distrital recaia sobre transferências a título de sucessão universal, pela demarcação do *espaço de não-incidência* do ITBI, o que independe de haver ou não “atividade preponderante”, adotada como medida de excepcionalidade da imunidade do art. 156 § 2º, da CF/1988, para atender à especificação desta última.

A Constituição brasileira é rígida. E o fato de deixar espaços ao legislador complementar, como na forma do § 4º do art. 37 do CTN, em nada a converte em flexível, com licença para que legislativos ou administrações modifiquem seus limites materiais de competências. De se ver, o art. 146, III, “a”, e o art. 156, II, ambos da CF/1988, na sua extensão, bem confirmam os limites da parametricidade da competência tributária do ITBI de titularidade dos Municípios e, por conseguinte, do Distrito Federal (CF, art. 147).

Logo, o § 4º do art. 37 do CTN apenas especifica hipótese na qual deve ser afastada a qualificadora de “atividade preponderante”, qual seja, na transmissão *de bens ou direitos* quando *realizada em conjunto* com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante. E por que? Em virtude da hipótese de *não incidência* que especifica, haja vista a competência do art. 156, II e § 2º, I, da CF/88 limitar-se a tributar bens ou diretos individualizados e específicos.

# RELAÇÃO ENTRE OS REGIMES GERAIS DE TRIBUTAÇÃO DO ITBI, O § 4º DO ART. 37 DO CTN E A NORMA DE IMUNIDADE: CONTROLE DE ANTINOMIAS E SEGURANÇA JURÍDICA

Deveras, uma análise literal do § 4º do art. 37 do CTN, *na sua textualidade*, faz supor hipótese de exoneração tributária mais ampla do que aquela do art. 156, § 2º, da CF/1988, ao prever que o ITBI não incide sobre *transmissão de bens ou direitos* quando *realizada em conjunto* com a *totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*. Enquanto a norma de *imunidade* prevê, no art. 156, § 2º, I, da Constituição de 1988, *in verbis,* que o ITBI só não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital *(i)* ou sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica *(ii)*. E quando houver *atividade preponderante* do adquirente na compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, aquelas hipóteses não se aplicam *(iii)*.

A simplicidade deste raciocínio, porém, postula maior rigor de método.

Ocorre que o legislador infraconstitucional, apesar de consagrar a citada imunidade das operações societárias, por meio do inciso I (*realização de capital social*), do inciso II (*incorporação* ou *fusão*), e do inciso III (*desincorporação de bens*, como se dá com a extinção de pessoas jurídicas), todos do art. 36 do CTN, também a afasta no caso da *atividade preponderante* do adquirente dos bens e direitos objeto das operações societárias não tributadas.

Como visto, o Constituinte de 1988, no inciso I do § 2º do art. 156 da CF, excepcionou a incidência da norma de imunidade nos casos em que a *atividade preponderante* do adquirente consistir na compra e venda desses bens ou direitos, bem assim na locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Isto é certo. Contudo, na interpretação dessa disposição não se pode olvidar que o § 4º do art. 37 do CTN não é equivalente de mera regulamentação da “imunidade”, porquanto o disposto no art. 156, § 2º, I, da CF, exige determinação dos bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, ao afastá-los da tributação por ITBI:

1. na “*transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital*” (exige bens especificados); e
2. na “*transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*” (exige bens especificados).

Ademais, a norma do § 4º do art. 37 do CTN é regra que afasta expressamente o requisito de “atividade preponderante” justamente nos casos de *transmissão de bens ou direitos realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*, na medida que o art. 156, II, e § 2º, I, da CF/1988 somente abrange a tributação de bens e direitos determinados objetivamente*.* Logo, não integra a norma de *imunidade* prevista no art. 9º da EC nº 18/1965, no art. 24, I, da CF/1967,no art. 23, I ,da EC nº 1/1969, ou no art. 156, § 2º, I, da CF/1988, porque não se trata de hipótese de incidência alcançada pelas regras de competência, ou mesmo pelas regras dos arts. 35 a 37 do CTN.

Os bens e direitos referidos no inciso I do § 2º do art. 156 da CF dizem respeito aos bens imóveis, compreendidos de modo determinado. Por conseguinte, o § 4º do art. 37 do CTN define-se como regra especificadora da *não incidência* do ITBI sobre operações *realizadas em conjunto* com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Pelos mesmos motivos, o § 4º do art. 37 do CTN não se confunde com *isenção heterônoma* porque cuida de materialidade do campo material de *não incidência* do ITBI, na medida que especifica caso de típica não incidência, ao excluir a eficácia do critério de “*atividade preponderante*” do disposto nos §§ 1º a 3º do art. 37 do CTN, no que diz respeito à delimitação da imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF/1988, quando se trata de incorporação de bens em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

O caso é de necessária compreensão sistêmica, mediante a conjugação do inciso I à cabeça do § 2º do art. 156 da CF/1988, que expressamente faz menção ao “*imposto previsto no inciso II*”, cuja materialidade diz respeito a operações de transferências de objetos bastante específicos: bens imóveis determinados e direitos reais sobre estes bens imóveis, exceto os de garantia.

Compreendida a *finalidade* da *imunidade* constitucional das operações societárias, assim como o propósito da norma especificadora da *não incidência* do ITBI do aludido art. 37, § 4º, do CTN, não há que se falar, pois, na existência de antinomias entre ambas. O aparente conflito entre o dispositivo do art. 156, § 2º, I, da CF, e o art. 37, § 4º, do CTN, deflui apenas de confusão gerada pela interpretação apressada e desprovida de metodologia rigorosa.[[20]](#footnote-21)

Certos de que as antinomias jurídicas pressupõem a validade das normas em conflito, a solução destas fica a depender de opção, pelo aplicador, daquela que melhor atenda, na forma e no conteúdo, a integridade do sistema jurídico.

Na lição sempre segura do Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

“*Podemos definir, portanto, uma antinomia jurídica como a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado.*”[[21]](#footnote-22)

Destarte, entre duas normas justificáveis, deve-se optar por aquela que melhor realize os valores do sistema jurídico. Na situação em apreço, espera-se a aplicação da norma que melhor preserve a materialidade da parametricidade constitucional da tributação municipal; o que fica a depender, inexoravelmente, da incidência da norma do aludido § 4º do art. 37 do CTN.

Com isso, tem-se que o programa normativo do § 4º do art. 37 do CTN apenas reconhece a não incidência da alienação do *patrimônio*, objeto inconfundível com *bem imóvel* determinado ou *direitos reais sobre este bem imóvel*. E como somente os dois últimos conceitos de direito privado foram contemplados na redação do art. 156, II, da CF, aquela disposição do § 4º do art. 37 do CTN apresenta-se como comando infraconstitucional que apenas demarca o espaço de não-incidência tributária, especificando-o.

A incompatibilidade implícita de duas normas jurídicas vigentes não se presume.[[22]](#footnote-23) Na dúvida, ambas serão reputadas igualmente válidas e eficazes, dependendo sua aplicação concreta de conformidade com os resultados mais otimizados, em termos de realização de valores sistêmicos.

Tudo a demonstrar que dito § 4º do art. 37 do CTN não guarda qualquer traço de ruptura com o sistema constitucional em vigor, devendo ser reputado recepcionado, na forma do art. 34, § 5º, do ADCT, abaixo transcrito:

“*Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.*

(...) *§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º*.”

Recepcionada que foi a norma do § 4º do art. 37 do CTN, esta constitui *ius singulare*, de aplicação exclusiva àquelas operações societárias que promovam a transferência de titularidade de bens e direitos *por sucessão universal*, como excludente da regra de exclusão da *imunidade*, ou seja, do quanto se considera como “*atividade preponderante*”. Sob esta perspectiva, basta comparação textual para que se perceba a existência de *regime jurídico específico*, relativamente à norma imunitária, do art. 156, § 2º, I, da CF, preservada no art. 36 do CTN.

Este *regime jurídico específico*, do § 4º do art. 37 do CTN, quanto às operações de aquisição total do patrimônio de pessoa jurídica, a ensejar sucessão universal, afasta a competência tributária municipal do art. 156, II, e § 2º, I, da CF, que não se presta para alcançar transferências de *patrimônio*, entendido como *universalidade*. Diante disso, o § 4º do art. 37 do CTN exclui da *atividade preponderante* a transmissão do conjunto de bens ou direitos de operações *realizadas em conjunto* com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante, que se encontram no âmbito de “não incidência”. Logo, em nada este regime de declaração do reconhecimento de *não incidência* vê-se em conflito com a *imunidade* do aludido art. 156, § 2º, I, da CF.

# Finalidade da norma de imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF

Em sua feição formal e normativa, a imunidade representa típico *comando prescritivo* capaz de estabelecer uma incompetência legislativa tributária, ao mesmo tempo que serve para assegurar dito *direito público subjetivo* de não tributação aos sujeitos imunes. Os entes federados (órgãos legislativos), destarte, encontram-se limitados por regra jurídica de “proibição” para alcançar, por meio de normas jurídicas tributárias gerais e abstratas, as pessoas, situações ou bens discriminados, na Constituição, como hipóteses de não tributação.

Como exemplo da espécie das imunidades “condicionadas”, identifica-se, relativamente ao ITBI, aquela que se aplica às operações societárias (CF, art. 156, § 2º, I, da CF/1988), cujos critérios de aplicabilidade normativa ficam a depender de *lei complementar* (CF, art. 146, III, “a”), quanto à definição do conceito de “atividade preponderante”, como bem explicita o art. 37, §§ 1º a 3º, do CTN.

O Constituinte de 1988, ao outorgar competência para que os Municípios e o Distrito Federal tributem a propriedade imobiliária delimitada, expressamente, no art. 156, II, da CF, ocupou-se sobre a transferência de bens imóveis ou direitos determinados, assim como a cessão, por qualquer tipo, inclusive das formas societárias, de direitos respectivamente associados a estes imóveis determinados (art. 156, § 2º, I, da CF/1988).

Deveras, no art. 156, § 2º, I, da CF/1988, operações que, em substância e forma, sob vestes de direito societário, envolvem a transferência de titularidade de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis específicos (exceto os de garantia) para receptores cuja atividade empresarial preponderante abrange estes bens, devem ser levadas à tributação por ITBI.

Ora, quando os adquirentes de bens imóveis determinados, ou direitos reais sobre eles, utilizam estes ativos preponderantemente em suas atividades, centradas na compra e venda desses bens imóveis ou direitos, bem assim na locação de bens imóveis ou no arrendamento mercantil destes, inexiste o fim constitucional que motiva a norma geral imunitária, consignada no art. 156, § 2º, I, da CF/1988.

Assim, somente na hipótese de transmissão *de bens ou direitos* quando *realizada em conjunto* com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante, prevista no § 4º do art. 37 do CTN, tem-se presente a excludente da condição da *atividade preponderante*, a justificar o reconhecimento da “não incidência”, na falta de determinação dos bens ou direitos transmissíveis.

Acerca da norma de exoneração à tributação municipal, consignada no art. 156, § 2º, I, da CF/1988, reconhece Sacha Calmon Navarro Coêlho que esta *imunidade* “é antiga.” Como variação ao regime anterior, previu-se, apenas, o instituto da *cisão*, que não constava da CF/1967, porquanto a Lei das Sociedades Anônimas, Lei n. 6.404/1976, é posterior à edição desta última. E, para o autor, dita imunidade:

“(...) *colima facilitar a mobilização dos bens de raiz e a sua posterior desmobilização, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos imóveis, quando comprometidos com tais situações*.”[[23]](#footnote-24)

No mesmo sentido, a lição de Paulo Caliendo, ao se debruçar sobre o inciso I do § 2º do art. 156 da CF, a saber:

“*Trata-se de verdadeiro estímulo à criação e reorganização empresarial, visto que a empresa poderá desta forma dispor de bens para a procura de crédito, financiamento ou contratos tendo uma garantia real para a busca de comprometimento*.”[[24]](#footnote-25)

Ou conforme aduz Hugo de Brito Machado:

“*A Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, § 2º, inciso I, estabelece, para o imposto municipal sobre transmissão onerosa de imóveis entre vivos, norma idêntica à dos arts. 36, e 37, caput.*

*Os §§ 1º a 4º do art. 37 do Código Tributário Nacional estabelecem regras definidoras do alcance da imunidade, vale dizer, da limitação constitucional expressa do art. 156, § 2º, da Constituição Federal. E foram por esta recepcionados*.”[[25]](#footnote-26)

Na mesma ordem de ideias, diz Luciano Amaro, *verbis*:

“*O art. 156, § 2º, I, cuida da imunidade, pertinente ao imposto municipal de transmissão de bens imóveis, da ‘transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital’ e da ‘transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica’, desde que a atividade preponderante do adquirente não seja a compra e venda desses bens ou direitos, sua locação ou arrendamento mercantil. Antes da Constituição de 1988, esse tributo pertencia à competência estadual, e, nessa perspectiva, foi regulado pelos arts. 36 e 37 do Código Tributário Nacional, que dispuseram sobre essa imunidade, em especial para definir a atividade preponderante a que se refere o texto constitucional. Tem-se aqui um especial caso de recepção, pois os referidos artigos do Código não conflitam com a Constituição, já porque o tributo continua existindo, já porque a imunidade objetiva permanece, já porque nada na Constituição indica que a lei complementar devesse cuidar de modo diverso da matéria*.”[[26]](#footnote-27)

Não é outra a exegese do art. 24, § 3º, da CF/1967 ou do art. 23, § 3º, da CF/1969. A própria Emenda Constitucional n. 18/1965, sob a qual foi editado o Código Tributário Nacional, já a previa em seu art. 9º, § 2º.

Sobre o tema, em nota à clássica obra de Aliomar Baleeiro, diz Misabel Abreu Machado Derzi, quando destaca que a *ratio legis* da imunidade em apreço seria de política econômica, com vistas ao desenvolvimento nacional, razão pela qual fora recepcionada. Em suas palavras:

“*A origem da não incidência, constante no art. 36 do CTN, é a Emenda Constitucional n. 18/65, mas os Textos Constitucionais posteriores repetiram-na. O conteúdo do art. 36 do CTN, em seus princípios, é objeto de imunidade específica, concedida pela Constituição de 1988, a qual estendeu-a, expressamente, às cisões de empresas e expandiu, também, as regras de exceção*. (...)”[[27]](#footnote-28)

A imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF, alcança duas situações bem demarcadas, ao afastar da tributação do ITBI:

1. a “*transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital*”; e
2. b “*transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*”.

Por meio da formação do *capital social*, os sócios tornam-se credores das pessoas jurídicas, de cuja estrutura jurídica são integrantes. Deste modo, *somente em situações excepcionais*, são chamados a responder pessoalmente (CC/2002, art. 1.024)[[28]](#footnote-29) por débitos constituídos diretamente em face destas (CC/2002, art. 982).[[29]](#footnote-30)

O *capital social* nasce, assim, das primeiras relações entabuladas entre as sociedades e os seus sócios, cujas trocas ensejam, precisamente, a constituição de uma dotação patrimonial apartada da pessoa física destes últimos, permitindo que a própria pessoa jurídica, a real empresária, como dito, disponha de meios econômicos autônomos, voltados à organização dos fatores de produção necessários ao exercício da empresa.[[30]](#footnote-31)

E bem previu o legislador que o referido *patrimônio* das pessoas jurídicas não é composto, exclusivamente, por dinheiro, mas bens e direitos, passiveis de quantificação econômica. Daí a oportuna lembrança de Fábio Ulhôa Coelho, ao reconhecer que, com o passar do tempo, “*o capital social deixa de representar apenas a contribuição dos sócios e ganha robustez por fatores diversos*.”[[31]](#footnote-32)

Operações societárias com a aquisição total de patrimônios, ou seja, de universalidades, não limitadas à mera transferência de bens imóveis ou direitos reais específicos, a serem posteriormente alienados ou cedidos, ante a *atividade preponderante* de seus receptores, por promover incremento real de patrimônios societários, amoldam-se à finalidade da imunidade tributária geral do art. 156, § 2º, I, da CF. Daí a exclusão operada pelo § 4º do art. 37 do CTN do regime de “atividade preponderante”, adotado para afastar a norma imunitária, especificando-a, em harmonia com a parametricidade utilizada pelo Constituinte de 1988, relativamente às atribuições de competência aos municípios.

Com efeito, o art. 156, § 2º, I, da CF constitui verdadeiro mecanismo normativo de indução das atividades empresariais no País, mediante incremento do patrimônio das pessoas jurídicas por neutralidade tributária na atribuição de bens ou direitos ao seu capital.

Guarda, pois, a norma de exoneração tributária consignada no art. 156, § 2º, I, da CF/1988 relação com o fim constitucional de *preservação da empresa*, consentâneo com as garantias da propriedade privada (CF, art. 5º, XXII e art. 170, II) e de sua função social (CF, art. 5º, XXIII, e art. 170, III), além da liberdade de iniciativa (CF, art. 170, *caput*), em que se ampara firmemente a ordem econômica.

Estudos econômicos com resultados empíricos comprovam que a tributação desencoraja a assunção de riscos (*risk taking*)[[32]](#footnote-33) pelos empreendedores. Por isso, imunidades, a exemplo daquela aqui destacada, funcionam como estímulos para o desenvolvimento de atividades econômicas regulares, na constituição de pessoas jurídicas, de modo que se possa sempre mensurar com prudência os riscos.[[33]](#footnote-34)

Em conclusão, destaca-se que a norma do § 4º do art. 37 do CTN, não constitui norma de *imunidade* tributária, ou que delimite essa matéria no plano infraconstitucional. Pelo contrário: serve para especificá-la, em manutenção da harmonia sistêmica, consoante aqui esclarecido. Outrossim, sequer pode haver confusão com norma de “isenção tributária” ou espécie de “isenção heterônoma”. O § 4º do art. 37 do CTN não faz mais do que explicitar matéria do campo de “não incidência” da regra de competência do ITBI, quanto à noção de “atividade preponderante” quedar-se afastada das hipóteses de transmissão *de bens ou direitos* quando *realizada em conjunto* com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante, porquanto isto pressupõe transferências de titularidade a título de sucessão universal, não alcançadas constitucionalmente pelos poderes conferidos aos municípios.

# Conteúdo Material da Norma de Não Incidência do § 4º do Art. 37 do CTN: A Inaplicabilidade do ITBI sobre Transmissões Universais de Bens ou Direitos

Para assegurar o direito à liberdade e à propriedade, o texto constitucional brasileiro discriminou exaustivamente as competências tributárias, ordenando o poder de tributar a partir de angustos limites, sob a égide do princípio do *federalismo fiscal cooperativo*, o qual pressupõe a discriminação de rendas não somente baseada na *fonte* (entabulada pela repartição de competências), mas também na *distribuição do produto arrecadado* (diretamente ou por meio de fundos de participação).[[34]](#footnote-35)

É inconteste o esforço constitucional para prover a competência municipal de limites jurídicos muito nítidos (art. 156, II e § 2º, I da CF/88), para instituir e cobrar o ITBI em conformidade com atos e negócios jurídicos de direito privado, com máxima observância das normas gerais de legislação tributária (art. 146 da CF), veiculadas por lei complementar, e vinculada à legalidade estrita, conforme o dever de parametricidade material e hierarquia do ordenamento jurídico.

Deveras, toda a base do sistema tributário nacional encontra-se na própria Constituição em vigor. E, como já bem decidiu o Supremo Tribunal Federal: “*A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos*.”[[35]](#footnote-36) Por isso, constitui peculiaridade do direito tributário brasileiro ter uma Constituição por demais analítica, na demarcação das competências legislativas, adicionadas de diversas limitações típicas.

Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade do nosso sistema tributário exercem, pois, papel de estabilização das expectativas, em favor da *segurança jurídica*, ao tempo que somente por lei são definidos os elementos de todo o arquétipo de definição dos critérios da tributação, mormente aqueles de constituição do fato jurídico e do sujeito passivo das obrigações tributárias.

Daí exigir-se absoluta vinculação dos aplicadores do direito na edição, interpretação e execução de atos, de tal modo que as qualificações adotadas pelo direito positivo não possam vir a ser suplantadas pelas autoridades administrativas ou judiciais nos atos de aplicação normativa.

Sob a égide da Emenda Constitucional nº 18/1965, à luz da qual foi editado o CTN, as materialidades da hipótese de incidência do ITBI restaram ainda mais especificadas. Aos Estados, atribuiu-se competência para tributar tanto as transmissões *inter vivos*, a qualquer título, *de bens imóveis* por natureza ou por cessão física, bem como as transmissões *inter vivos*, a qualquer título, *de direitos reais sobre bens imóveis*, exceto os de garantia, ademais das *cessões de direitos relativos à aquisição* de bens imóveis. Apesar de pequenas mutações, mantiveram-se na essência ao longo da vigência do art. 24, I, da CF/1967 e do art. 23, I, da Emenda Constitucional n. 01/1969.

Trata-se de conteúdos que não podem sequer ser alterados pelo legislador tributário, quer por leis complementares da União, na competência das normas gerais de legislação tributária, a exemplo dos art. 35 a 42 do CTN, quer por leis ordinárias nos Municípios, com o propósito de alargar as competências constitucionalmente atribuídas.

Considerando-se que o texto constitucional de 1988 não promoveu definições estipulativas inovadoras, no que toca aos conceitos jurídicos determinados das competências tributárias dos Municípios, relativamente às transmissões de titularidade tributadas pelo ITBI, tem-se que buscar as qualificações jurídicas do direito privado, para adequada especificação dos tipos determinados de transmissão. São eles: bens imóveis, direitos reais sobre bens imóveis, bens móveis e patrimônio com sucessão singular. Fora deste quadro material tem-se o espaço da não incidência, como se verifica com a sucessão universal de patrimônio.

Como visto, a competência constitucional dos Municípios e do Distrito Federal do ITBI, contida no art. 156, II e § 2º, I, da CF/88, alcança bens específicos, e não a conjuntos de bens, direitos e obrigações, na forma de universalidade, como “patrimônio” total, conforme acima esclarecido.

Ora, esta nota distintiva entre *singularidade* e *universalidade* repercute sobre o modo como bens imóveis (determinados) e patrimônio são transferidos. Patrimônio é, pois, sinônimo de conjunto, englobando ativos e passivos, que tanto pode ser titularizado por pessoas físicas, quanto por pessoas jurídicas.

Na precisa lição de Hugo de Brito Machado:

“*É necessário ter-se em vista a distinção entre o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e o imposto sobre doações e heranças, para que se possa cogitar da transmissão de bens como elemento do fato gerador do imposto. Tanto porque a da propriedade dos bens opera-se por diversos modos, conforme se trata de imóveis, ou móveis, e o fato gerador do ITBI diz respeito apenas a imóveis, como porque a transmissão da universalidade dos bens opera-se com a morte, relevante apenas para o IDH*.”[[36]](#footnote-37)

O caso das operações societárias de aquisição integral, fusão ou incorporação totais de uma pessoa jurídica, como a que se operou concretamente, constitui mecanismo aquisitivo de direitos por *sucessão universal*, e não aquisição singular de bens ou direitos determinados.

Neste sentir, convém, outra vez, resgatar as palavras de Pontes de Miranda, para quem, “*se há aquisição derivativa, ou ela é em virtude de sucessão singular, ou é sucessão universal*.” E a diferença entre ambas bem foi demarcada pelo autor, *verbis*:

“Na sucessão universal, há a aquisição de *todo* ou de *quota* de um patrimônio: é a unidade – patrimônio ou quota de patrimônio – que se transmite ao adquirente, dito sucessor universal. Os direitos singulares, que se compreendem no patrimônio, vão ao sucessor, sem os pressupostos que se exigiriam, se singular a sucessão. (...) A responsabilidade também se transmite, porque vão ao sucessor ativo e passivo, salvo se há regra jurídica que exclua a responsabilidade acima do ativo. (...)

Na sucessão singular, o direito (portanto, efeito de fato jurídico), sai de um patrimônio especial para outro patrimônio especial, ou para patrimônio geral, ou vice-versa. (...) A sucessão singular só leva o direito, mas leva-o todo.”[[37]](#footnote-38)

E, como rigorosamente aduz Pontes de Miranda, na sucessão universal “*o que se transfere é o patrimônio mesmo, e não o direito sôbre êle*.”[[38]](#footnote-39)

Conforme o Direito Societário brasileiro, que não se pode afastar da interpretação constitucional, dado a norma interpretativa do art. 110 do CTN, nas aquisições integrais, nas fusões ou nas incorporações totais, a transmissão de patrimônio dá-se por “sucessão universal”.[[39]](#footnote-40) E como esta forma de sucessão refoge ao âmbito material das competências do ITBI, previstas no art. 156, II e § 2º, I, da CF/1988, é perfeitamente coerente que se tenha a norma especificadora do § 4º do art. 37 do CTN, como típica *não incidência*, para afastar tais hipóteses do conceito de “atividade preponderante”, única situação que permitiria a superação da *imunidade* ao ITBI nos casos de fusão, incorporação ou cisão de empresas.

No mesmo sentido, a lição de Fábio Konder Comparato:

“*A sucessão universal tem por objeto um patrimônio, que é coisa universal (art. 57, CC/1916), considerada unitariamente como distinta das diferentes relações jurídicas – ativas e passivas – que a compõem. A segunda espécie de sucessão, ao contrário, tem por objeto determinada relação jurídica, de natureza pessoal ou real*.”[[40]](#footnote-41)

Para melhor clareza, basta, ilustrativamente, que sejam comparados o objeto que o legislador brasileiro associou aos efeitos dos contratos de *compra-e-venda* com aquele tipo das operações societárias de incorporação, fusão ou cisão. Na primeira situação, de compra e venda de bem ou direito singular, tem-se por objeto coisa certa (CC/2002, art. 481 e art. 482), ainda que futura (CC/2001, art. 483); na segunda, universalidades de ativos e passivos, sem individualização dos bens ou direitos, conforme o art. 227 da Lei n. 6.404/1976, com transmissão de “todos os direitos e obrigações”. São situações inconfundíveis, portanto.

Na primeira hipótese, da compra e venda com sucessão singular, ainda que a aquisição se dê no âmbito *fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*, presente a “atividade preponderante”, caberá a incidência do ITBI, em conformidade com a norma de competência do art. 156, II e § 2º, I, da CF/1988.

Na segunda, de transmissão da *totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*, no âmbito *fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*, ainda que em presença de “atividade preponderante”, tem-se hipótese de *não incidência do ITBI*, não alcançada pela competência do art. 156, II e do § 2º, I, da CF/88. Portanto, a função do § 4º do art. 37 do CTN não se confunde com *imunidade* ou mesmo com *isenção heterônoma*. E isso porque a transmissão de universalidade patrimonial queda-se fora do campo material da competência tributária dos municípios.

Na incorporação ou na fusão totais não há atos de alienação de bens entre as sociedades, mas sucessão universal como efeito legal desses negócios jurídicos, e consequente alteração do sujeito que originalmente titularizava o patrimônio.[[41]](#footnote-42) De se ver, não se subsome a quaisquer das hipóteses delineadas no art. 156, II e § 2º, I, da CF/88, tampouco nos art. 35 a 37 do CTN.

Na *sucessão universal*, como é o caso das incorporações totais, tem-se a extinção da pessoa jurídica. Não há “transmitente”. São, portanto, inconfundíveis, as sucessões singulares de bens ou direitos, ainda que originadas em processos de *fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica,* logo, passíveis de tributação pelo ITBI no caso de “atividade preponderante” do adquirente; em relação à sucessão universal de todas as posições jurídicas (ativas e passivas) de que era titular um dado sujeito, pela transmissão de bens ou direito *realizada em conjunto* com a da *totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*. Neste caso, a *não incidência* exclui qualquer conexão com a norma de competência, ainda que presente a condição de “atividade preponderante” do adquirente. Daí a pertinência da regra especificadora da competência do § 4º do art. 37 do CTN.

Esta distinção entre singularidade e universalidade, decerto, repercute sobre a base de cálculo do ITBI, que não coincide com o valor da *universalidade*, mas limita-se ao valor venal do bem imóvel ou direito específico, que constituam objeto de negócios jurídicos translativos por meio dos quais se opere aquisição a título de sucessão singular.

Como repetido, confirma-se que a norma prevista no art. 37, § 4º, do CTN, não se confunde com a imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF/88, ou mesmo com qualquer forma de regra isencional. É que, num ou noutro caso, pressupõe-se a existência de materialidade sujeita à competência, quer na Constituição (imunidade) quer na legalidade (isenção). O caso das transmissões de universalidades é de exclusiva “não incidência” da competência do ITBI, que somente abrange materialidades objetivas e individualizadas por atos e negócios jurídicos de direito privado que promovem a transmissão de bens imóveis ou direitos reais (exceto os de garantia), segundo a legislação civil.

Nenhuma dúvida pode pairar, portanto, sobre a recepção do § 4º do art. 37 do CTN pela ordem constitucional em vigor.[[42]](#footnote-43) Nesta ordem de ideias, ao conceber o ITBI como imposto de competência que somente alcança transmissões de bens imóveis ou direitos como *ius singulare* (art. 156, II e § 2º, I, da CF/88), qualquer transferência de titularidade que recaia sobre universalidade patrimonial queda-se alheia ao seu campo de incidência. E isso deriva tanto da norma de *imunidade* sobre os bens singulares decorrentes de *fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*; como decorre na hipótese de “atividade preponderante” do adquirente (art. 156, § 2º, I, da CF/88). Como só neste último tem-se a regra excludente da imunidade, é que se impõe a norma especificadora da *não incidência* presente no § 4º do art. 37 do CTN. E por se tratar de espaço de *não incidência*, tem-se verdadeiro *direito público subjetivo*[[43]](#footnote-44)de não tributação, a ser invocado pelos sujeitos passivos contra qualquer exação fiscal que recaia sobre universalidades patrimoniais.

# A AUSÊNCIA DE ISENÇÃO HETERÔNOMA NO § 4º DO ART. 37 DO CTN

O conceito de *isenção* demanda uma abordagem metodológica, com prévia qualificação das diversas posições doutrinárias a respeito do tema. Não basta ser uma forma de “desoneração” tributária ou regra que reconheça uma não incidência. É preciso que o tratamento jurídico evidencie alguns elementos objetivos.

Deveras, as isenções podem ser autonômicas ou heterônomas, a depender da fonte da qual provenham. No primeiro, diz-se aquela isenção instituída pelo mesmo ente competente. No segundo, do tipo das heterônomas, tem-se aquela promovida por outro sujeito de direito público de alheia competência do tributo para o qual a isenção foi criada.

Em um ou outro caso, importa esclarecer que a *isenção* corresponde a categoria dogmática e não lógica, intimamente relacionada à fenomenologia da incidência tributária. Em vista disso, vejamos as principais posições doutrinárias.

Cabe, primeiramente, fazer alusão à doutrina dita “tradicional”[[44]](#footnote-45), que tem suas origens no anteprojeto do Código Tributário Nacional, de responsabilidade de Rubens Gomes de Sousa. Para essa corrente, a isenção corresponderia à “dispensa legal de pagamento de tributo devido”. Nesse sentido, como anota Rubens Gomes de Sousa, “na isenção, não estrutural ao tributo, a obrigação tributária ocorre, mas *não é cobrável* porque a lei dispensa o pagamento do crédito correspondente”[[45]](#footnote-46).

Assim, ao interpretar o fenômeno isencional, defende-se que a norma veiculadora da isenção tem o condão de dispensar o pagamento relativamente ao crédito tributário, cujo nascimento não é obstado pela norma de isenção[[46]](#footnote-47).

Nessa esteira, são as considerações de Ruy Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Cabral Nogueira, para quem “a exoneração ou isenção é sempre uma *dispensa legal* do pagamento de um tributo, tendo em vista considerações econômicas ou sociais, de ordem geral, no interesse do bem comum, e não privilégio em alguns em detrimento da maioria”[[47]](#footnote-48).

Essa doutrina foi objeto de duras críticas, as quais atacam, sobretudo, a cronologia das incidências. Para seus críticos, não caberia cogitar-se da formação da obrigação tributária em decorrência da incidência da norma da tributação para que, em um segundo momento, pudesse incidir a norma isentiva.

Em movimento crítico à corrente acima apresentada, os posicionamentos relativos à fenomenologia da isenção colocam em xeque a cronologia na qual se lastreia a chamada doutrina tradicional, conforme já apontado.

Este é o entendimento de Alfredo Augusto Becker:

“*Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza.*

*Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferençá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária.* *A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir*”.[[48]](#footnote-49) (Grifamos)

Mais tarde, José Souto Maior Borges[[49]](#footnote-50) retoma as críticas de Becker. Para aquele autor, a norma que isenta tem caráter limitador ou modificador, porquanto tem o condão de restringir o alcance das normas de tributação, ao tempo que “*delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto de sua incidência*”[[50]](#footnote-51). Em última instância, para o autor, a isenção – assim como a não incidência e a imunidade[[51]](#footnote-52) – impede a incidência e, consequentemente, o surgimento da obrigação tributária.[[52]](#footnote-53)

Passemos agora à corrente que compreende a isenção como “norma de estrutura”. Uma das principais críticas à posição de Alfredo Augusto Becker, segundo a qual a norma de isenção incide para que a norma de tributação não possa incidir, é oposta por Paulo de Barros Carvalho, ao considerar como descabido haver *primeiramente* a incidência da norma veiculadora da isenção, a qual teria o condão de *impedir* a tributação. Como salienta, as propostas acima mencionadas “disputavam a *velocidade da incidência* das normas jurídicas”[[53]](#footnote-54).

Para Paulo de Barros Carvalho, a norma de isenção tem o objetivo de mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária. A isenção atinge a regra-matriz de incidência tributária, subtraindo-lhe elementos, sem revogá-la por completo. Nas suas palavras:

“*As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se*.

*O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz de incidência tributária de oito maneira distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo-lhe: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota.”[[54]](#footnote-55)*

Neste sentir, a isenção decorre de norma (lei) que restringe a regra matriz de tributária e impede a consequente formação de obrigação tributária[[55]](#footnote-56). Seja pela exclusão de determinado fato do critério material, seja pela exclusão da base de cálculo, ou pela redução de alíquota a zero, o resultado é verdadeira isenção.

E o instituto não comporta qualquer privilégio, como observa com acuidade Roque Antonio Carrazza, *verbis*:

“*A isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica dos beneficiários ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuintes (ou a classes de contribuintes) que reúnem todas as condições para suportar a tributação*.”[[56]](#footnote-57)

A proposta de Paulo de Barros Carvalho vem, atualmente, recebendo larga acolhida não apenas em meios doutrinários, como tem sido adotada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.[[57]](#footnote-58) Fixemos a adoção desta escola.

O § 4º do art. 37 do CTN, visivelmente, não configura isenção, menos ainda *isenção heterônoma*, em afronta o art. 151, III, da CF, segundo o qual é vedado à União “*instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*.”

Deveras, como bem esclarece José Souto Maior Borges, a simetria entre a competência tributária e a competência para isentar é instituída pela Constituição de 1988, no seu art. 151, III. Eventuais exceções, portanto, serão apenas aquelas previstas pelo próprio constituinte, a exemplo do que se encontra consignado no art. 155, XII, “e”, ou no 156, § 3º, III, ambos da CF/1988.[[58]](#footnote-59)

E o instituto em absolutamente nada se confunde, como visto, com aquele da *imunidade*, a pressupor norma limitadora de competências tributárias situada na própria topografia constitucional. Também, nenhuma relação guarda com a técnica da *não incidência*, que diz respeito às situações situadas fora das materialidades concebidas pelo legislador, constitucionalmente informado, por absoluta impossibilidade de subsunção normativa; o que ocorre, adicional e simetricamente, como efeito jurídico de normas de isenção ou de imunidade

Ou como esclarece José Souto Maior Borges:

“*Ocorre não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam corretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária.*

*Não-incidência é conceito relacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra dentro do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra fora do campo de incidência da regra jurídica de tributação*.”[[59]](#footnote-60)

Parte, portanto, de premissa equivocada, *concessa venia*, o Parecer n. 21440-OBF-PGR, acostado pela douta Procuradoria-Geral da República aos autos do Recurso Extraordinário n. 943.351, ora sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, para considerar o § 4º do art. 37 do CTN como espécie de isenção heterônoma, logo, contrária à aludida norma do art. 151, III, da CF/1988.

Definido que o art. 37, § 4º, do CTN apenas especifica *hipótese de não incidência tributária*, como corolário do art. 146, III, “a” e art. 156, II, da CF.

Lei Complementar da União, na forma de “norma geral”, não pode gerar efeito de isenção, como presente na orientação firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido de inexistirem isenções heterônomas veiculadas, pela via da lei complementar ou de norma recepcionada com o *status* de lei complementar, a exemplo daquelas que se enfeixam no Código Tributário Nacional. *In verbis*:

“*SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. DECRETO-LEI Nº 406/1968. RECEPCIONADO COMO LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA.*

*1. Nos termos da jurisprudência da Corte, o Decreto-Lei nº 406/1968 foi recepcionado pela Constituição como norma tributária de caráter geral. Em se tratando de norma de status de Lei Complementar, tem vigência sobre todo território nacional, não havendo que se falar em isenção heterônoma na espécie.*

***2. Vale dizer, a isenção prevista na lei complementar que dispõe sobre normas gerais não encontra óbice na vedação às isenções heterônomas.***

*3. Agravo regimental a que se nega provimento*.”[[60]](#footnote-61)

Como bem decidido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, no voto condutor do julgamento do Segundo Agravo no Recurso Extraordinário nº 600.192:

“*3. Em outros termos, a hipótese de não incidência tributária prevista no decreto, que foi recepcionado com status de lei complementar, é norma de natureza nacional, com disposições de caráter geral, e por tal razão não encontra óbice na vedação às isenções heterônomas.*

*4. Em hipóteses como as do Decreto-Lei nº 406/68, o Poder Legislativo da União não está agindo como Poder Legislativo federal, e sim como Poder Legislativo nacional. As leis complementares resultantes desse exercício não obrigam apenas à União, mas todos os entes integrantes do Estado Nacional. O mesmo ocorre relativamente ao Código Tributário Nacional.*”

No mesmo sentido, a posição do Ministro Joaquim Barbosa, Relator do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 433.352, cuja ilustrativa ementa merece transcrição:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS. ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO. **DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA.** CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

1. A Segunda Turma desta Corte firmou precedentes no sentido da não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN.

2. A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, "gerais" não significa "genéricas", mas sim "aptas a vincular todos os entes federados e os administrados".

3. Diferença entre isenção heterônoma, vedada pela Constituição, e normas gerais em matéria tributária. Estabelecer a diferenciação entre serviços financeiros e demais tipos de serviço faz parte do papel da União como representante da Nação. Ademais, os entes federados e a população municipal participam da vida política da Federação, representados pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, de modo a descaracterizar quebra de autonomia ou falta de mandato de representação. Agravo regimental ao qual se nega provimento.”[[61]](#footnote-62)

Com efeito, idêntico raciocínio serve à descaracterização do *status* de *isenção heterônoma* que a Procuradoria Geral da República buscou atribuir ao § 4º do art. 37 do CTN. Ora, o caso, nitidamente, é de norma nacional, orientada a especificar hipótese de *não incidência tributária*, a que se atribui caráter geral, ante o veículo legislativo utilizado (art. 146, III, “a” e art. 156, II, da CF), como forma de estabilizar conteúdos normativos por toda a federação brasileira.

# CONCLUSÕES

Na sua função especificadora, o teor do § 4º do art. 37 do CTN não assume a condição de norma de “isenção tributária”, e tanto menos a de “isenção heterônoma”, ao tempo que explicita matéria do campo de “não incidência” do ITBI, confirmando a delimitação de competência do art. 156, II, da CF.

A norma do § 4º do art. 37 do CTN não se interpõe, como sugere parcela da doutrina, como norma restritiva da “imunidade” do art. 9º da EC nº 18/1965 (original) ou do art. 156, § 2º, I, da CF/1988. E isto porque *imunidade* prescreve impedimento de tributar os fatos integrantes das hipóteses de “incidência”. Tampouco assume a condição de “isenção heterônoma”, por igual motivo.

O § 4º do art. 37 do CTN é norma especificadora das competências atribuídas aos Municípios e ao Distrito Federal, ao designar conteúdo do seu âmbito de *não incidência*, que não pode alcançar, sob a égide da Constituição de 1988, bens imóveis e direitos reais sobre bens imóveis enquanto “patrimônio”, a serem objeto de *transmissão universal, realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*, dado que a norma do art. 156, II, da CF reduz-se a bens imóveis determinados, objetos específicos, ou direitos reais sobre estes bens imóveis (exceto os de garantia).

Destarte, o § 4º do art. 37 do CTN não é equivalente de mera regulamentação da “imunidade” do art. 9º, § 2º, da EC nº 18/1965. Tanto é assim que o disposto no art. 156, § 2º, I, da CF, adota maior abrangência de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, ao afastar da tributação do ITBI:

1. A “*transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital*” (exige bens especificados);
2. A “*transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*” (exige bens especificados).

Por todos estes motivos, a norma do § 4º do art. 37 do CTN tem contornos típicos:

1. É regra especificadora da *não incidência* do ITBI sobre operações com *transmissão de bens ou direitos realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*, na medida que o art. 156, II e § 2º, I, da CF/88 somente abrange a tributação da transmissão de titularidade, a título singular, envolvendo bens imóveis e direitos reais sobre bens imóveis determinados objetivamente, isto é, especificados.
2. Não integra a norma de *imunidade* prevista no art. 9º da EC nº 18/1965, no art. 24, I, da CF/1967, no art. 23, I, da EC nº 1/1969, ou no art. 156, § 2º, I, da CF/1988, porque não se trata de hipótese de incidência alcançada pelas regras de competência, ou mesmo pelas regras dos arts. 36 e 37 do CTN.
3. Não se confunde com *isenção heterônoma* porque cuida de materialidade do campo material de *não incidência* do ITBI.
4. Foi *recepcionada* pela Constituição de 1988, que apenas alterou a regra de atribuição de competência dos estados para os municípios, preservada a materialidade normativa de outrora.
5. Sempre esteve em plena conformidade com as regras de competência e respectivas normas de imunidade do art. 9º da EC nº 18/1965, do art. 24, I, da CF/1967 ou do art. 23, I, da EC nº 1/1969.
6. Exclui a eficácia do critério de “*atividade preponderante*” do disposto nos §§ 1º a 3º do art. 37 do CTN, no que diz respeito à delimitação da imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF, quando se trata de incorporação de bens em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante, isto é, promovida a título universal.
7. Atende às exigências materiais da reserva de Lei Complementar do art. 146, II e III, alínea “a”, da CF/1988.

Para uma melhor compreensão destas diferenciações semânticas e técnicas, impõe-se uma breve recomposição histórica das competências constitucionais associadas à tributação da transferência de titularidade de bens imóveis, além de todos os demais desdobramentos relativos ao conteúdo das regras do CTN e quanto às questões concernentes à recepção constitucional do seu texto.

A Lei no 5.172, de *25 de outubro de 1966*, que introduziu o Código Tributário Nacional – CTN, veio para dar aplicabilidade justamente ao disposto na Emenda Constitucional nº 18, de *1º de dezembro de 1965.*

Mais adiante, por força do art. 24, I, da CF/1967, seguiu-se concentrada nos Estados e no Distrito Federal a competência para decretar impostos sobre a transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos*, verbis*:

“*Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:*

*I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis*;”

Esta competência dos Estados foi mantida pela Emenda Constitucional n. 1/1969, conforme o inciso I de seu art. 23, na sua redação:

“*Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:*

*I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição*;”

Feita essa apuração das competências constitucionais para instituir o ITBI, pelas Constituições de 1934, de 1937, de 1946 (e também pela EC n. 18/1965), de 1967 ou a EC nº 1, de 1969, confirma-se que, salvo durante a curta vigência da EC n. 05/1961, o atual ITBI foi sempre um imposto de competência concentrada nos Estados, para tributar as transmissões de bens imóveis por atos “*inter vivos*”, ao lado da competência para tributar as transmissões “*causa mortis*”.[[62]](#footnote-63)

As prescrições contidas nos arts. 35 a 42 do CTN, na condição de normas gerais de direito tributário, regiam o atual ITBI, para tributação válida da transferência de

Ao consagrar o princípio da estrita legalidade tributária, no art. 150, I, da CF/1988, a tributação da mudança de titularidade da propriedade sobre bens imóveis ou de direitos a eles referentes (exceto os de garantia), de se ver, não pode descurar das balizas constitucionais que a condicionam, ademais de todo o conjunto das *normas gerais de Direito Tributário*, conforme o art. 146, II e III, alínea “a” da CF/1988, e os regimes de direito privado que servem de conteúdo.

Neste diapasão, é de se concluir que os conteúdos materiais das regras do arts. 35 a 42 do CTN seguem aplicáveis, conforme a necessária coerência com a competência constitucional e respectivos conceitos, tipos e formas de direito privado, em cada um dos impostos, ITBI ou ITCMD.

De igual modo, é a lição de José Maurício Conti:

“*Convém observar que o CTN foi editado sob a égide da Constituição de 1946 e suas emendas, época em que vigente o ITBI unificado com o Imposto de Transmissão Causa Mortis. Por esta razão, os arts. 35 a 42 tratam dos dois impostos simultaneamente, cabendo ao intérprete identificar os dispositivos que se referem a um e a outro imposto*.”[[63]](#footnote-64)

Deveras, ao repartir as competências tributárias entre os entes federados, o Constituinte identificou, precisamente, no art. 156, II, da CF/1988, os casos em que os municípios figuram como *sujeitos ativos* de obrigações tributárias associadas ao imposto em tela e, por consequência, o *critério espacial* que identifica as coordenadas associadas ao lugar de nascimento dessas obrigações, qual seja: o município da situação do bem (art. 156, § 2º, II).

E esta competência municipal estende-se integralmente ao Distrito Federal, por força do art. 147 da CF/1988, *verbis*:

“*Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais*.”[[64]](#footnote-65)

A tributação de operações com transmissões da propriedade de bens imóveis e respectivos direitos, motivadas por atos *inter vivos*, desde a Constituição Federal de 1934, sempre esteve vinculada a bens imóveis individualizados. De outra banda, temos as transmissões *causa mortis*, que abrangem a propriedade *lato sensu*, ou seja, o patrimônio, representativo da universalidade que é o espólio do “de cujus”. Na Constituição de 1988, apenas esta foi confiada aos Estados.

Também indicou, o Constituinte, a materialidade possível do ITBI, representativa de obrigação tributária, mediante *(i)* a transferência, a qualquer título, por ato *inter vivos*, de titularidade de bens imóveis individualizados, por natureza ou acessão física, bem assim *(ii)* a transferência de direitos reais sobre estes específicos bens imóveis, à exceção daqueles direitos reais de garantia, e *(iii)* a cessão de diretos à aquisição destes bens imóveis. Todos conceitos e tipos de direito privado, os quais devem ser integralmente observados.

No que diz respeito ao *critério quantitativo* do ITBI, por coerência com os contornos constitucionais das hipóteses de incidência, somente poderá ser adotada grandeza associável à quantificação dos bens imóveis ou direitos sobre estes bens imóveis (exceto os de garantia), devidamente especificados, que figurem como objeto de obrigações onerosas.

Desse modo, temos bem definidos os requisitos de parametricidade da competência do art. 156, II, da Constituição de 1988.

*Primus.* O conceito de transmissão de titularidade de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis (exceto os de garantia), materialidade constitucional possível do ITBI (art. 156, II e § 2º da CF), deve obedecer ao regime típico do *direito privado*. Assim, os conceitos, tipos e formas do direito privado devem ser preservados segundo seus significados de base, nos termos do art. 110 do CTN.

Este é o sentido da disposição do art. 110 do CTN, *in verbis*:

“A *lei tributária* **não** pode *alterar* a *definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para *definir* ou *limitar* competências tributárias.” (Grifamos).

A Administração Tributária ou mesmo o Legislador municipal não possuem poderes para ampliar a competência ou reduzir limitações ao poder de tributar (vide a imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF), por equiparações ou mutações dos conceitos de direito privado, usados para “definir” ou “limitar” competências. A legislação tributária, e muito menos a Administração, não pode equiparar conceitos de direito privado ou mesmo modificá-los em detrimento dos limites constitucionais, haja vista o dever de parametricidade das competências exigir máxima coerência da legalidade com a Constituição.

Assim, numa interpretação conforme a Constituição, o conteúdo de *norma geral em matéria de legislação tributária*, nos termos do art. 146, II e III, alínea “a” da CF/1988, deve seguir máxima identidade com os conceitos de direito privado utilizados expressa ou implicitamente na designação da competência ou para definir limitações ao poder de tributar, como as imunidades.

Na definição da legalidade, é dever de qualquer intérprete seguir os ditames do direito privado, para controle das equiparações projetadas pela legislação tributária. E quando estes conceitos são usados para *definir* ou *limitar* competências tributárias, a parametricidade se impõe, a vedar qualquer presunção ou equiparação que não esteja em plena conformidade com o texto constitucional.

*Secundus.* A norma geral de legislação tributária, como de resto são todas aquelas presentes no CTN, pode demarcar os conceitos privados para assegurar as funções de eliminação de conflitos de competências *(i)* e regulação das limitações ao poder de tributar *(ii)*, conforme prescrevem os incisos I e II do art. 146 da Constituição. Bem observado, este é exatamente o papel do art. 37 do CTN, ao dispor sobre a “*atividade preponderante do adquirente*”. Ainda que o art. 156, § 2º, I, da CF/1988 não traga a exigência de *previsão em lei complementar*, a existência deste artigo do CTN, fiel às funcionalidades consignadas no art. 146 da CF/1988, atende ao requisito da sua caracterização quanto às especificações da imunidade, como medida para regular limitações ao poder de tributar e evitar eventuais conflitos de competência.

*Tertius.* O Constituinte de 1988 atribuiu aos municípios, no art. 156, II, da CF/1988, a competência para tributar operações de transmissão com *bens imóveis* e *direitos reais* (exceto os de garantia), previamente *especificados*. Não se autorizou aos Municípios a tributação de patrimônios, como universalidades.

Logo, o ITBI não alcança qualquer transmissão genérica ou universal de bens ou direitos. Somente aqueles expressamente individualizados, vedadas equiparações. Ou seja, unicamente a “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física” *(i)*, ao lado dos “direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição” *(ii)*, devidamente individualizados. Esta medida é relevante, pois do contrário poder-se-ia abranger até mesmo bens de alheia competência, como automóveis, no caso do IPVA (art. 155, III).

Na situação em exame, a única diferença do regime anterior é o condicionante da *onerosidade* da operação, ora constitucionalmente exigida para fins de ITBI (art. 156, II). Este requisito presta-se para bem separar as transmissões genéricas, de bens móveis ou imóveis, *inter vivos*, desde que *gratuitas*, ou seja, como doações, as quais passaram exclusivamente à competência dos Estados, pelo ITCMD (art. 155, I).

*Quartus.* Pelo ITBI, adicionalmente, quando a *atividade preponderante do adquirente* for a compra e venda desses bens ou direitos *(a)*, locação de bens imóveis *(b)* ou arrendamento mercantil *(c)*, tem cabimento tributar a *transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital* *(iii)* e a transmissão de bens ou direitos mediante *fusão, incorporação, cisão ou extinção* de pessoa jurídica *(iv)*.[[65]](#footnote-66)

A norma imunitária do art. 156, § 2º, I, da Constituição de 1988, típica limitação da competência, como prescreve o art. 110 do CTN, impõe que estas exclusões sejam interpretadas em plena coerência com os conceitos de direito privado e sem licença para restrições por lei ou por interpretações administrativas. As situações excepcionais de tributação dos bens transmitidos – no caso de *fusão, incorporação, cisão ou extinção* de pessoa jurídica – dependem da prova de *atividade preponderante do adquirente* e só admitem equiparação com aquilo que mantenha plena identidade com as hipóteses ali definidas.

*Quintus.* Somente podem ser tributadas pelos Municípios as hipóteses expressamente admitidas na regra do § 2º, I, do art. 156 da CF, ou seja, o ITBI só poderá incidir na transmissão de bens ou direitos decorrentes de *fusão, incorporação, cisão ou extinção* de pessoa jurídica, quando a *atividade preponderante do adquirente* for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

No caso de incorporação de patrimônio de terceiros, com bens imóveis inclusos na universalidade, das duas, uma: *(I)* ou bem esta situação equivale a hipótese alheia à *competência* do ITBI, conforme o art. 156, II, da CF (campo de *não incidência*), como especifica a regra do § 4º do art. 37 do CTN; ou bem *(II)* restará equiparada à “incorporação” da competência excepcional da imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF, quando ausente a *atividade preponderante do adquirente*.

Portanto, é de se concluir que mesmo quando se trata de “compra e venda desses bens ou direitos”, como *atividade preponderante do adquirente*”, não se pode admitir a aplicação da competência do ITBI sobre *transmissão de bens ou direitos* quando *realizada em conjunto* com a *totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante*. Trata-se de hipótese de *não incidência* do ITBI, a confirmar a parametricidade adotada pelo Constituinte de 1988, relativamente à concessão de poderes tributários aos Municípios sobre transmissão de bens imóveis e direitos reais sobre bens imóveis, devidamente especificados. E justamente por isso a regra do § 4º do art. 37 do CTN afastou esta hipótese do âmbito material da “*atividade preponderante do adquirente*”.

A excepcionalidade da regra de “*atividade preponderante do adquirente*” (para permitir tributar universalidades patrimoniais) não pode prevalecer sobre o regime geral, que reclama a especificidade e determinação dos bens e direitos, a título oneroso, como materialidade da competência do art. 156, II, e § 2º, I, da CF. Neste caso, tem-se justificada a função de norma especificadora da *não incidência* do § 4º do art. 37 do CTN, que reconhece a não incidência do ITBI sobre transmissão de bens ou direitos quando realizada em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante, como *sucessão universal*.

1. Breve panorama histórico pode ser encontrado na obra de José Jayme de Macêdo Oliveira. *Impostos Municipais:* ISS – ITBI – IPTU. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 182-191. [↑](#footnote-ref-2)
2. CTN – “Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

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

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

   Parágrafo único. O imposto *não incide* sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, *em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos*.” [↑](#footnote-ref-3)
3. Constituição de 1967, art. 18, “*§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário*.” [↑](#footnote-ref-4)
4. “*Define-se inconstitucional uma lei cujo conteúdo ou cuja forma contrapõe-se expressa ou implicitamente, ao conteúdo de dispositivos da Constituição*.”NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis,* São Paulo: Saraiva, 1988, p. 73. [↑](#footnote-ref-5)
5. VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, São Paulo: EDUC, 1977, p. 144-146; [↑](#footnote-ref-6)
6. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro.* RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 19. [↑](#footnote-ref-7)
7. Referido dispositivo, em síntese, consigna normas de direito constitucional intertemporal, em face da Constituição Federal de 1967. Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil.* São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 2.223. [↑](#footnote-ref-8)
8. Guastini confirma essa feição trípice da legalidade, ao formular a seguinte relação: “1) ‘È invalido ogni atto dei pubblici poteri che sai in contrasto con la legge’ (...); 2) ‘È invalido ogni atto dei pubblici poteri che non sia espressamente autorizzato dalla legge’. Si parla a questo proposito di ‘principio di legalità in senso formale’. 3) ‘È invalida (costituzionalmente illegittima) ogni legge che conferisca un potere senza disciplinarlo compiutamente’. Si parla a questo proposito di ‘principio di legalità in senso sostanziale’”. GUASTINI, Riccardo. Legalità (principio di). *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: UTET, v. IX, 1987, , p. 87. [↑](#footnote-ref-9)
9. Xavier, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 14. [↑](#footnote-ref-10)
10. Ilustrativamente, confira-se: STF, Súmula n. 326. “*É legítima a incidência do impôsto de transmissão inter vivos sôbre a transferência do domínio útil*.” [↑](#footnote-ref-11)
11. OLIVEIRA, José Jayme Macedo. *Impostos Municipais.* 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 245. [↑](#footnote-ref-12)
12. HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Orgs.). *Doutrinas Essenciais do Direito Tributário.* São Paulo: RT, v. V, 2011, p. 512. [↑](#footnote-ref-13)
13. MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI – *Aspectos constitucionais e infraconstitucionais.* São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 177. [↑](#footnote-ref-14)
14. FACHIN, Luiz Edson. Considerações sobre o ITBI *Inter Vivos* e o Regime Contemporâneo das Titularidades e do Trânsito Jurídico à luz do Novo Código Civil Brasileiro. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 252. [↑](#footnote-ref-15)
15. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988* – Sistema tributário. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 470. [↑](#footnote-ref-16)
16. CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 156, II. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil.* São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.730. [↑](#footnote-ref-17)
17. REsp 12.546/RJ, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/1992, DJ 30/11/1992, p. 22559. De igual modo: REsp 253.364/DF, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/02/2001, DJ 16/04/2001, p. 104. [↑](#footnote-ref-18)
18. FACHIN, Luiz Edson. Considerações sobre o ITBI *Inter Vivos* e o Regime Contemporâneo das Titularidades e do Trânsito Jurídico à luz do Novo Código Civil Brasileiro. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 260. [↑](#footnote-ref-19)
19. NALINI, José Renato. Os princípios do Direito Registral Brasileiro e seus Efeitos. In: GUERRA, Alexandre; BENACCHIO, Marcelo. *Direito Imobiliário Brasileiro* – Novas fronteiras na legalidade constitucional. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 1.083. [↑](#footnote-ref-20)
20. Hugo de Brito Machado também toma a norma do § 4º do mencionado art. 37 do CTN como recepcionada. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional.* São Paulo: Atlas, v. . I, 2003, p. 404. [↑](#footnote-ref-21)
21. FERRAZ JR. Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito* – Técnica, Decisão, Dominação. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 211. [↑](#footnote-ref-22)
22. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito.* 16ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 358. [↑](#footnote-ref-23)
23. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988* – sistema tributário. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 471. [↑](#footnote-ref-24)
24. CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 156, II. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil.* São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.732. [↑](#footnote-ref-25)
25. MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao art. 36. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional.* 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 85. [↑](#footnote-ref-26)
26. No mesmo sentido, AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro.* 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 160. [↑](#footnote-ref-27)
27. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 11ª. ed. Edição Revista e Complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 271. [↑](#footnote-ref-28)
28. “*Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais*.” [↑](#footnote-ref-29)
29. “*Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (*[*art. 967*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm#art967)*); e, simples, as demais.* *Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa*.” [↑](#footnote-ref-30)
30. Acerca das formas pelas quais as sociedades podem obter os recursos necessários ao custeio de suas atividades, assim manifestou-se Fábio Ulhoa Coelho: “*De um modo esquemático, as sociedades têm, basicamente, dois meios de obter os recursos de que necessitam, a capitalização e o financiamento. No primeiro caso, recebe dos sócios recursos que ela não tem o dever de restituir ou remunerar, embora possa fazê-lo, se atendidos certos pressupostos econômicos e jurídicos. No segundo caso, seja o financiamento bancário, seja o financiado por autofinanciamento (emissão de debêntures ou commercial papers), ela se torna devedora dos prestadores de recursos, ou seja, tem a obrigação de restituir os valores destes, com os acréscimos remuneratórios. São, assim, regimes diferentes – jurídica, econômica e contabilmente – os que disciplinam, de um lado, a constituição e o aumento do capital social e, de outro, o financiamento*.” Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial.* Sociedades. v. 2. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 182. [↑](#footnote-ref-31)
31. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial.* Sociedades. 18ª. ed. V. 2, São Paulo: Saraiva, 2014, p. 184. [↑](#footnote-ref-32)
32. SALANIÉ, Bernard.  *The economics of taxation*.  Cambridge: The MIT Press, 2003, p. 49. [↑](#footnote-ref-33)
33. Ricardo Lobo Torres, ao examinar, com propriedade, a relação entre o desenvolvimento e a justiça financeira, cujas relações são necessárias, assim comenta o papel do intervencionismo estatal: “*O princípio do desenvolvimento econômico volta a se vincular, nos dias atuais, à idéia de justiça financeira: autoriza um mínimo de intervencionismo estatal direto na economia (empresas públicas), redireciona os investimentos para as obras de infra-estrutura, coloca sob suspeita de ilegitimidade a política de concessão de incentivos fiscais e se equilibra com outros princípios, como a redistribuição de rendas e a capacidade contributiva. Já não mais prevalece a visão utilitarista, tão ao gosto dos economistas, segundo a qual a política desenvolvimentista deveria conduzir ao intervencionismo do Estado e ao sacrifício da justiça financeira.”* Cf. TORRES, Ricardo Lobo.  *Curso de direito financeiro e tributário.* 16ª.. ed.  Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 100. [↑](#footnote-ref-34)
34. GIARDINO, Cléber. ISS e IPI – Competências tributárias inconfundíveis – A inaceitável conclusão do Parecer Normativo CST n. 83/77. São Paulo, *Revista de Direito Tributário,* n. 6, ano 2, p. 198, out./dez., 1978 [↑](#footnote-ref-35)
35. RE 116121, Relator(a):  Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão:  Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669. [↑](#footnote-ref-36)
36. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional.* São Paulo: Atlas, v. I, 2003, p. 390. [↑](#footnote-ref-37)
37. Pontes de Miranda: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado* – Parte Geral. t. V. 4ª. ed. São Paulo: RT, 1983, p. 48-49. [↑](#footnote-ref-38)
38. Pontes de Miranda: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado* – Parte Geral. t. V. 4ª. ed. São Paulo: RT, 1983, p. 50. [↑](#footnote-ref-39)
39. LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz. *Direito das Companhias.* 2ª. ed. Rio de Janeiro, 2017, p. 1.269. [↑](#footnote-ref-40)
40. COMPARATO, Fábio Konder. *Doutrinas Essenciais* – Direito Empresarial. São Paulo: RT, v. 3, 2011, p. 1.144-1.146. [↑](#footnote-ref-41)
41. Cf. LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz. *Direito das Companhias.* 2ª.. ed. Rio de Janeiro, 2017, p. 1.279-1.280. [↑](#footnote-ref-42)
42. No mesmo sentido: ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias.* São Paulo: Atlas, 2000, p. 357. [↑](#footnote-ref-43)
43. Para um estudo amplo sobre esse conceito, veja-se: Jellinek, Georg. *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Milano: Società Editrice Libreria, 1912, p. 402; Romano, Santi. *Diritto pubblico subbiettivo.* In: *Gli Scritti nel trattato di Orlando*, Milano: Giuffrè, 2003, p. 3 e ss.; Gerber, Carl Friedrich von. *Diritto pubblico*. Milano: Giuffre, 1971, p. 216. Como diz Riccardo Guastini, direitos públicos subjetivos são aqueles que derivam de normas que conferem aos indivíduos direitos *contra o Estado*. Cf. GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo.* Torino: Giappichelli, 1996, p. 153. SEABRA FAGUNDES, M. *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário.* 3ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 195. [↑](#footnote-ref-44)
44. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética: 2003, p. 206; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 590. [↑](#footnote-ref-45)
45. SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1*: imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 269. [↑](#footnote-ref-46)
46. Bernardo Ribeiro de Moraes anota que “*a finalidade do Estado não é cobrar tributos, mas promover o interesse público através do exercício de seus poderes constitucionais, dentre eles o de tributar. Consequentemente, a outorga de uma isenção, nos casos que a lei entenda que o interesse público é melhor servido pela dispensa de pagamento do tributo que pela sua cobrança, figura apenas como uma forma do Estado exercer o seu poder*”. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário.* v. 2. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 360. [↑](#footnote-ref-47)
47. NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Direito tributário aplicado e comparado*. v. 1. Forense: Rio de Janeiro, 1977, p. 73. [↑](#footnote-ref-48)
48. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 306. [↑](#footnote-ref-49)
49. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 190. [↑](#footnote-ref-50)
50. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 190. [↑](#footnote-ref-51)
51. Segundo José Souto Maior Borges, a isenção não se confunde com a não incidência *pura e simples*, tendo em vista que esta “se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante”. A isenção também se distingue da imunidade, na medida em esta – ainda que também consista em modalidade de não-incidência qualificada – advém de determinação constitucional – e não de lei ordinária (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 155). [↑](#footnote-ref-52)
52. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 191. [↑](#footnote-ref-53)
53. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 591.

    A “disputa” referida resta evidenciada nas seguintes considerações de José Souto Maior Borges: “Entretanto, se levarmos em conta que também na isenção total não ocorre o fato tributável, mas a incidência é da norma isentante sobre o fato isento e não da norma tributária, primeiro, sobre o fato isento e da norma isentante, depois, para neutralizar a eficácia desse fato tributável, o critério diferencial proposto, para estabelecer o discrimem entre isenção e não sujeição, cairá por terra; revelará apenas sua imprestabilidade” (BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. *Revista de Direito Público*, n. 41/42,p. 51, jan./jun. 1977). [↑](#footnote-ref-54)
54. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 593, grifos nossos e do autor. [↑](#footnote-ref-55)
55. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética: 2003, p. 206; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 590. [↑](#footnote-ref-56)
56. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 939. [↑](#footnote-ref-57)
57. Anote-se, entretanto, que é recente a posição do Supremo Tribunal Federal no sentido ora exposto. Assim, vale destacar a seguinte decisão, decorrente de julgamento ocorrido em 22 de maio de 2002, na qual se segue a chamada corrente tradicional, sobre a qual se discorreu acima: “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. (...). *3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador.* Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia”. (ADI 286, Relator Min. Maurício Corrêa, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, j. em. 22.05.2002) Grifamos. [↑](#footnote-ref-58)
58. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária.* 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 254. [↑](#footnote-ref-59)
59. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária.* 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 183. [↑](#footnote-ref-60)
60. RE 600192 AgR-segundo, Relator(a):  Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-062 DIVULG 05-04-2016 PUBLIC 06-04-2016. [↑](#footnote-ref-61)
61. RE 433352 AgR, Relator(a):  Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe-096, 27-05-2010. [↑](#footnote-ref-62)
62. No mesmo sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro.* 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 524. [↑](#footnote-ref-63)
63. CONTI, José Mauricio. O Imposto sobre a Transmissão de bens Imóveis (ITBI): Principais Questões. São Paulo, *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 16, 2001, p. 101. [↑](#footnote-ref-64)
64. Todas as referências adiante feitas à tributação municipal deverão, logo, ser igualmente estendidas ao Distrito Federal, sujeito ativo das obrigações tributárias em face da Consulente. [↑](#footnote-ref-65)
65. Esta oposição mereceu destaque na doutrina de Arnoldo Wald. Cf. WALD, Arnoldo. ITBI – SISA – Imposto de transmissão – Não incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis na operação e “Sale-Sale Back” (venda à vista com revenda a prazo). São Paulo, *Revista de Direito Tributário*, ano VIII, jul./dez., n. 29-30, 1984, p. 105. [↑](#footnote-ref-66)