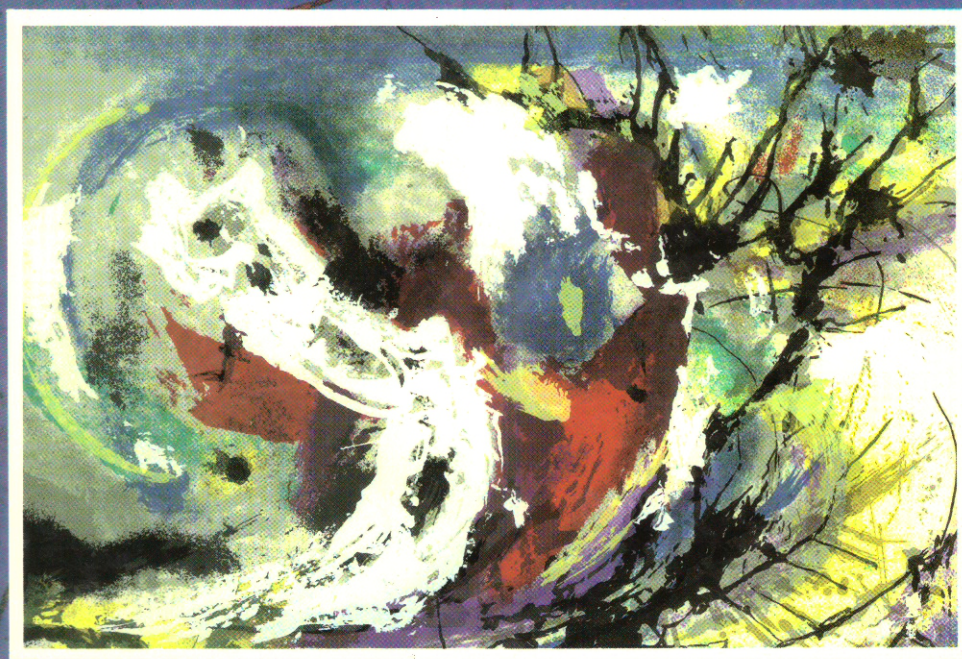


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



66

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

66

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MARÇO - 2001)



Eduardo Lima
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- Empresas de médio e grande porte e a exigibilidade da contribuição ao Sebrae: natureza jurídica específica dessa prestação e o princípio da não-afetação dos impostos - *Alexandre Macedo Tavares* 71
- Restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da Suprema Corte - *Aroldo Gomes de Mattos* 17
- Composição paritária dos órgãos julgadores administrativos - *Edison Pereira Rodrigues* 25
- Contrato de *leasing* e valor residual - seus efeitos tributários - *Fernando Netto Boiteux* 36
- O direito à restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária - *Gabriel Lacerda Troianelli* 45
- A hipótese de imposição da CPMF e sua exigência nas operações em que as instituições financeiras são mandatárias - *Ives Gandra da Silva Martins* 53
- A preservação da tipicidade tributária cerrada - *João Luiz Coelho da Rocha* 62
- A Constituição Federal e a lei complementar do sigilo bancário: tensão entre princípios - *Kleber Augusto Tagliaferro* 67
- PIS-faturamento - base de cálculo: o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador sem a incidência de correção monetária - análise da matéria à luz do histórico legislativo do PIS - *Marcelo Ribeiro de Almeida* 76
- Elisão e simulação fiscal - *Miguel Delgado Gutierrez* 88
- Não-incidência do ISS nas prestações de serviços gratuitas à luz da recente manifestação do Superior Tribunal de Justiça - *Sergio André Rocha Gomes da Silva* 95
- Momento de decantação do fato gerador da exação previdenciária - *Wladimir Novaes Martinez* 103

Pareceres

- ITBI. Fato gerador. Não-configuração com a venda de ações de sociedade anônima. Lançamento tributário. Nulidade. Matéria de direito. Cabimento de mandado de segurança - *Hugo de Brito Machado* e *Hugo de Brito Machado Segundo* 110
- Correção monetária do estoque x renda tributável - *Manuel Luís da Rocha Neto* 125
- Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar - Incentivos à informática em ZFM - *Marco Aurelio Greco* 130
- Contribuição previdenciária - isenção - entidades beneficentes de assistência social - cancelamento por descumprimento do Decreto 2.536/98 - *Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social* 157
- Refis - certidão positiva com efeito de negativa - *Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social* 162

PARECERES

ITBI. Fato Gerador. Não-Configuração com a Venda de Ações de Sociedade Anônima. Lançamento Tributário. Nulidade. Matéria de Direito. Cabimento de Mandado de Segurança.

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



Hugo de Brito Machado Segundo

é Advogado em Fortaleza e Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

- O âmbito constitucional do ITBI é a "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" (CF/88, art. 156, II).

- A venda das ações de uma S.A. não é fato gerador do ITBI, ainda que seja aquela proprietária de imóveis, pois a propriedade destes é da pessoa jurídica, e assim não se transfere com a venda de ações. Precedentes do Supremo Tribunal Federal (Súmula 329 do STF).

- A base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel, e seu contribuinte qualquer das partes na operação, vale dizer, alienante ou adquirente. Se a venda de ações de uma S.A. fosse considerada forma de transmissão dos imóveis a esta pertencentes, o imposto teria de ser determinado em função do valor dos imóveis, e cobrado do vendedor, ou o comprador das ações. Jamais da própria sociedade.

- Se o lançamento é nulo, porque não preenche os requisitos que a lei exige para sua feitura, a solução adequada é o deferimento da segurança, posto que o seu indeferimento, ainda que sem julgamento de mérito, deixa intocado ato cuja nulidade está reconhecida.

- Quando não se questiona a existência do fato, mas o significado jurídico deste, tem-se uma questão simplesmente de direito, cujo deslinde é perfeitamente cabível no âmbito do mandado de segurança.

- Direito líquido e certo de não sofrer a cobrança de tributo indevido, ou indevidamente lançado.

Consulta

... , por seus ilustres advogados, os Doutores ... e ..., consulta-nos a respeito de mandado de segurança que impetrou contra ato do Prefeito Municipal de ..., questionando a exigência que lhe está sendo feita, do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, em decorrência do fato da transferência da maioria das ações da consultante, feita pelo Estado de

Fornecemos a consultante para exame as principais peças do processo, formulando as seguintes questões:

1ª) A transferência de ações de uma sociedade anônima é fato gerador do ITBI?

2ª) Admitindo-se que a resposta para a questão anterior seja afirmativa:

a) pode a sociedade ser considerada contribuinte?

b) a base de cálculo do imposto seria o valor pelo qual as ações foram negociadas, ou o valor dos imóveis da sociedade?

3ª) É válido o lançamento do ITBI feito contra a consulente?

4ª) Pode ser dito lançamento impugnado judicialmente pela via do mandado de segurança, ou estão corretas as manifestações do Ministério Público, e do MM. Juiz de Direito em primeiro grau, no sentido de que o fato de estar o lançamento do tributo a depender da individualização e avaliação dos imóveis impede o deslinde da questão na via do mandado de segurança?

5ª) O Tribunal, acolhendo a apelação, poderá conceder a segurança, ou terá de devolver a questão ao Juízo de primeiro grau?

Examinamos a documentação que nos foi fornecida pela consulente e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Âmbito Constitucional e Fato Gerador do ITBI

1.1. O âmbito constitucional dos impostos

É importante compreendermos o que é o *âmbito constitucional do tributo*, para que possamos prestigiar a supremacia constitucional. Para que dita supremacia não seja apenas retórica, mas efetiva, tem-se de entender que as referências feitas pela Constituição a um determinado tributo constituem limitações ao legislador ordinário que vai estabelecer a sua disciplina jurídica, porque, como assevera Linares Quintana,

“La finalidad última de la Constitución es asegurar la libertad, la dignidad y el bienestar del hombre en la sociedad, me-

diante limitaciones a la acción del poder público.”¹

Ao atribuir competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para instituírem tributos, a Constituição Federal refere-se a cada um dos tributos delimitando o respectivo âmbito, vale dizer, a matéria fática com a qual o legislador ordinário da pessoa jurídica tributante poderá trabalhar na definição de sua hipótese de incidência.

Assim, ao atribuir à União competência para instituir o imposto de renda, refere-se a Constituição a *renda e proventos de qualquer natureza*.² Ao atribuir competência aos Estados para instituir o ICMS refere-se a *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*.³ Ao atribuir competência aos Municípios para instituir o ISS refere-se a *serviços de qualquer natureza*, não compreendidos na competência tributária dos Estados, *definidos em lei complementar*.⁴ E ao atribuir competência aos Municípios para instituir o conhecido imposto de transmissão, ou ITBI, refere-se a *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*.⁵

O legislador ordinário da União, no uso da competência para instituir imposto sobre a renda, não pode tributar algo que não esteja compreendido nos conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza. O legislador dos Estados, ao instituir o ICMS, não pode definir a hipótese de incidência desse imposto de sorte a abranger algo além de operações relativas à circulação de mercadorias, e de prestações de serviços de transporte e comunicação, não compreendidos na competência tributária municipal. E o legislador dos Municípios, ao instituir o ISS, não

¹ Linares Quintana, *Tratado de Interpretación Constitucional*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 430.

² Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso III.

³ Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso II.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 156, inciso III.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 156, inciso II.

pode definir como hipótese de incidência desse imposto algo que não seja serviço, que esteja definido em lei complementar, e que não esteja abrangido pela competência estadual. E, para instituir o ITBI, não pode definir como hipótese de incidência desse imposto algo que não seja transmissão entre pessoas vivas, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, ou de direitos reais sobre ditos bens imóveis, ou cessão de direitos a sua aquisição.

Qualquer extrapolação por parte do legislador ordinário implica evidente afronta à supremacia constitucional, sendo a lei que a contenha desprovida de validade jurídica porque inconstitucional.

1.2. O âmbito constitucional do ITBI

O âmbito dentro do qual o legislador ordinário pode estabelecer as hipóteses de incidência do ITBI são a transmissão entre vivos, por ato oneroso, de: a) bens imóveis por natureza ou acessão física; b) direitos reais, exceto os de garantia; e c) direitos à aquisição de bens imóveis por natureza ou acessão física. Qualquer fato que não caiba numa dessas três hipóteses está fora do alcance do referido imposto.

Qualquer fato estranho a esse âmbito que a Constituição Federal estabelece, ao atribuir a competência tributária em favor dos Municípios, não pode ser definido como gerador do imposto em questão.

1.3. O fato gerador do ITBI

Um de nós tem ensinado há cerca de trinta anos, e já escreveu em compêndio hoje adotado em quase todas as universidades brasileiras:

“O imposto de transmissão tem como fato gerador a transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

(...)

A respeito do que seja imóvel por natureza vale lembrar o que foi dito em referência ao imposto sobre a propriedade territorial rural e ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Repita-se que os imóveis por natureza são os indicados no inciso I, e imóveis por acessão física são os indicados no inciso II, ambos do art. 43 do Código Civil.

Os direitos reais sobre bens imóveis cuja transmissão está sujeita ao imposto são os indicados na lei civil (Código Civil, arts. 695, 713, 742, 746 e 749). Também na lei civil encontram-se definidos os direitos reais de garantia cuja transmissão não enseja a incidência do imposto.”⁶

Na análise do fato gerador do ITBI tem-se de saber o que significa transmissão, posto que somente esta pode produzir o efeito de fazer devido o imposto, e o que se compreende como objeto dessa transmissão.

Como disse o eminente Ministro Ribeiro da Costa, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 22.935-SP,

“o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, segundo observa Pontes de Miranda (p. 61) recai somente sobre negócio jurídico em que se dê a substituição do sujeito ou titular do direito de propriedade.”

Indispensável, pois, que ocorra a *substituição do proprietário*, para que se possa dizer que ocorreu uma *transmissão*. Depois, é indispensável que se trate de propriedade de bem imóvel por natureza ou acessão física, ou de direitos reais que não sejam de garantia, ou, finalmente, de direitos à aquisição de bens imóveis.

A lei ordinária do Município a que se liga a autoridade impetrada, no caso da consulente, define o fato gerador do ITBI, assim:

“Art. 95 - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis incide sobre a transmissão de bens imóveis, mediante ato oneroso, *Inter Vivos*, e tem como fato gerador:

I - A transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis, por natureza

⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 299.

ou acessão física, conforme definido no Código Civil;

II - A transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - A cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos Incisos anteriores.

Art. 96 - A incidência do imposto alcança os seguintes atos:

I - A procuração em causa própria e/ou seu substabelecimento, quando o instrumento contiver os elementos essenciais a compra e venda de bens imóveis ou de direitos a eles relativos;

II - A transmissão de fideicomisso inter vivos, quando onerosa;

III - A subrogação de imóveis gravados ou inalienáveis;

IV - As divisões para extinção de condomínio, sobre o excesso, quando qualquer condômino receber quota parte material cujo valor seja maior do que o da sua quota parte ideal;

V - A separação judicial ou divórcio, sobre o excesso na partilha, quando, por ato oneroso, um dos cônjuges receber bens cujo valor seja maior do que a meação que lhe caberia na totalidade dos bens.

VI - Qualquer ato judicial ou extrajudicial inter vivos, não especificado neste artigo, que importe ou se resolva em transmissão, a título oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, ou de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia."

Como se vê, mesmo na lei do Município a que se liga a autoridade impetrada, a transferência de ações de sociedades anônimas não é colocada como fato gerador do ITBI, de sorte que se mostra inexplicável a exigência do imposto no presente caso, diversamente de situações outras, no passado, em que o ITBI foi cobrado indevidamente em situações nas quais se tinha a transferência de ações de empresas imobiliárias, mas foi cobrado com base na lei ordinária respec-

tiva, tida a final como inconstitucional, como adiante se verá.

1.4. O contribuinte do ITBI

O contribuinte do ITBI, segundo o Código Tributário Nacional, é *qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei*.⁷ Em outras palavras, o contribuinte do imposto pode ser tanto o transmitente, ou alienante, como o adquirente do bem imóvel, ou do direito real a ele relativo, ou ainda o cedente, ou o cessionário do direito a sua aquisição.

O legislador ordinário dos Municípios pode colocar como contribuinte qualquer das partes na operação. Não pode, porém, colocar como contribuinte qualquer pessoa que não tenha tal qualidade, vale dizer, que não seja alienante, nem adquirente, do bem imóvel ou do direito real transmitido, e nem cedente, nem cessionário do direito à sua aquisição.

Assim, ainda que para argumentar se pudesse admitir o imposto sobre a transferência de ações de uma sociedade anônima, o contribuinte desse imposto teria de ser o vendedor, ou o comprador das ações, e jamais a própria sociedade a cujo capital é integrado pelas ações transferidas.

1.5. A base de cálculo do ITBI

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, vale dizer, o valor venal dos imóveis por natureza ou acessão física ou dos direitos reais a eles relativos, ou do direito à aquisição desses bens.

Assim, ainda que se pudesse considerar que a transferência de ações de uma sociedade é uma forma de transmissão dos bens imóveis a ela pertencentes, a base de cálculo do imposto, nessa hipótese, seria o valor venal dos imóveis e não o valor de todas as ações, que inclui, no caso da consulete, vários outros bens a ela pertencentes, além do valor da própria concessão do serviço público, vale dizer, o próprio direito de explorar o fornecimento de energia elétrica.

⁷ Código Tributário Nacional, art. 42.

2. A Venda das Ações de uma Sociedade Anônima e a Propriedade de seus Imóveis

2.1. A sociedade como pessoa

No caso da consulente, porém, o ponto fundamental da questão reside em que não houve transferência nenhuma de bens imóveis, nem de direitos reais de garantia, nem de direitos à aquisição de bens imóveis.

A consulente, como pessoa jurídica de direito privado, é a titular do direito de propriedade sobre os imóveis que a autoridade impetrada diz terem sido transferidos. E como pessoa jurídica que é, não se confunde com a pessoa de seus sócios, ou acionistas.

A sociedade anônima é pessoa jurídica inteiramente distinta de seus sócios,⁸ tendo direitos e deveres próprios, distintos dos daqueles, como bem aponta Pontes de Miranda:

“Ser pessoa é ser capaz de direitos e deveres. Ser pessoa jurídica é ser capaz de direitos e deveres, separadamente; isto é, distinguidos o seu patrimônio e os patrimônios dos que a compõem, ou dirigem. (...)

Aquele que lhe compra, ou vende alguma coisa, ainda que assine por ela, como seu representante ou órgão, não faz contrato consigo mesmo.”⁹

A distinção entre o patrimônio dos sócios e o patrimônio da sociedade é apontada, com inteira propriedade, por Trajano de Miranda Valverde:

“Como pessoas jurídicas, têm as companhias ou sociedades anônimas existência distinta da dos seus membros [Código Civil, art. 20] - nome, patrimônio, domicílio e nacionalidade.

(...)

Têm um patrimônio, inicialmente fundado no capital como que se constituem, e em relação ao qual não estão os acionistas em situação de condomínio ou comunhão. Eles têm somente direito ao que re-

manescer do patrimônio, no caso de liquidação da sociedade.”¹⁰

2.2. A propriedade dos imóveis

No patrimônio da consulente, que é, como as demais sociedades comerciais, uma pessoa distinta das pessoas de seus sócios ou acionistas, estão, entre outros bens, os imóveis. A propriedade desses imóveis é, no caso, da pessoa jurídica, vale dizer, da sociedade, e assim é que ditos imóveis figuram no Registro de Imóveis.

Com a venda das ações nenhuma alteração ocorre na propriedade dos bens da sociedade, de seus imóveis, de sorte que nenhuma alteração se faz no registro imobiliário competente. Transmitiu-se, com a venda das ações, a titularidade da própria pessoa jurídica, mas isto não pode ser entendido como transmissão de imóveis, ainda que ela os possua, porque a pessoa proprietária segue sendo exatamente a mesma. Não ocorre mudança na relação de propriedade.

2.3. Conceitos de Direito Privado no Direito Tributário

Ressalte-se que os conceitos de *imóvel por natureza ou acessão física*, e de *transmissão*, encontram-se consagrados há muito pelo direito privado e foram utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias, de sorte que não podem ser alterados pelo legislador tributário. Muito menos pelo intérprete. Realmente, conforme um de nós tem ensinado,

“Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que ‘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

⁸ Código Civil Brasileiro, art. 20.

⁹ Pontes de Miranda. *Tratado de Direito Privado*, pp. 288 e 289.

¹⁰ Trajano de Miranda Valverde, *Sociedade por Ações*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1959, vol. I, p. 74.

Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias'. Não pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é muito simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de *mercadoria* ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial."¹¹

No caso em exame, os conceitos de imóvel por natureza e por acessão física, assim como o conceito de transmissão de propriedade imobiliária, são os consagrados pelo Direito Civil. Assim, somente o ato capaz de transmitir a propriedade do imóvel, nos termos da lei civil, é capaz de produzir o efeito tributário, vale dizer, é capaz de ser um fato gerador da obrigação tributária pertinente ao ITBI.

3. O Lançamento do ITBI no Caso Concreto

3.1. *O que é o lançamento tributário*

Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, lançamento é "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."¹²

No caso de que se cuida, porém, o que se tem como lançamento é absolutamente desprovido de condições mínimas de subsistência jurídica. Primeiro, porque não verificou ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, posto que, como já acima demonstrado, a venda de ações da consultante não consubstancia nenhuma transmissão de imóveis, nem de direitos reais a estes pertinentes, nem é cessão de direitos à aquisição

de imóveis. Além disto, não determinou o valor dos imóveis que, segundo entendeu a autoridade lançadora, teriam sido transmitidos. E mais, não identificou o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente.

3.2. *Autoridade competente*

O lançamento tributário, como todo ato administrativo, para ser válido há de ser praticado pela autoridade competente, e no caso de que se cuida tudo indica que isto não se deu.

Assim, outro defeito formal de que padece o lançamento em questão é concernente à competência, efetuado que foi pelo Prefeito, quando a lei não lhe confere tal atribuição.

Realmente, a Lei Orgânica do Município de ..., no Estado de ..., cuida da competência do Prefeito Municipal em seus artigos 67 a 69, mas em nenhum de seus dispositivos faz referência a atividade de lançamento tributário. O dispositivo que mais se aproxima disto é o que coloca como atribuição do Prefeito "*superintender a arrecadação dos tributos, bem como a guarda e aplicação da receita* ..." (art. 68, inciso XV).

Esse dispositivo, dando ao Prefeito a atribuição de superintender a arrecadação, está, aliás, a dizer que ele não é autoridade lançadora, pois lançar o tributo é ato de execução da administração tributária, e quem executa certamente não superintende, porque superintender a atividade superior, é dirigir como chefe, inspecionar,¹³ e quem chefia ou inspeciona não pode ser o mesmo que executa o ato de administração.

3.3. *Ausência de fato gerador*

A autoridade impetrada fez o lançamento do ITBI, no caso de que se cuida, indicando:

"1. Fato Gerador: Transmissão de Bens Imóveis - Negociados em Bolsa de Valores, mediante a venda em Leilão de títulos do complexo da ..., localizada neste

¹¹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 82.

¹² Código Tributário Nacional, art. 142.

¹³ Silveira Bueno, *Minidicionário da Língua Portuguesa*, São Paulo, FTD, 1996, p. 624.

Município - Ações Negociadas na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro em 05.09.97
2. Matéria Tributável: Transmissão de Bens Imóveis - especificados no Fato Gerador (item 1) - no montante de R\$ 779.757.550,00 (Setecentos e Setenta e Nove Milhões, Setecentos e Cinquenta e Sete Mil e Quinhentos e Cinquenta Reais)."

Ocorre que o fato gerador do ITBI, nos termos da Lei do Município de ..., é sempre a transmissão da propriedade de imóvel por natureza ou acesso física. Nenhum ato que não seja translativo de propriedade imobiliária é definido como hipótese de incidência desse tributo.

No caso de que se cuida, repita-se mais uma vez, o que se deu foi a transferência de ações de uma sociedade anônima. A ação, disso ninguém duvida, não é nem se equipara de nenhum modo a bem imóvel. Não é direito real sobre imóveis, nem pode ser tida como um título relativo a bem imóvel. A ação, como título em que se divide o capital de uma sociedade anônima, não é, nem diz respeito a bens imóveis, de sorte que a ausência de fato gerador do imposto, neste caso, é da maior evidência.

Inadmissível é o argumento segundo o qual a transferência do controle acionário, implica transferir a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica, e se nesse patrimônio estão imóveis, também estes são transferidos, sendo válida, assim, a exigência do ITBI. Inadmissível porque a transferência da totalidade do patrimônio significa mudança da própria pessoa, vale dizer, do titular do patrimônio, e isto não é fato gerador de nenhum tributo, seja sobre os bens móveis, seja sobre os imóveis.

Note-se, a este propósito, que o Código Tributário Nacional exclui a incidência do ITBI, relativamente "à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante."¹⁴ E o faz exatamente porque a transmissão da totalidade do patrimônio não é transmissão de bens, mas mudança da própria pessoa, titular do patrimônio.

O Código Tributário Nacional exclui da tributação pelo ITBI a incorporação de bens ao capital de sociedades. Ressalva a hipótese de sociedade dedicada a atividade imobiliária, mas, mesmo em relação a estas, deixa fora da incidência do imposto a transmissão da totalidade do patrimônio.

É evidente, pois, que a transmissão do controle acionário de uma sociedade anônima, como se deu no caso da consulente, não constitui fato gerador do ITBI.

Aliás, de tão evidente que é a ausência de fato gerador do ITBI, no caso de que se cuida, nem deveria ser colocada a questão atinente à base de cálculo, e ao sujeito passivo da obrigação tributária. Não fora a insistência dos ilustres advogados da consulente, não examinaríamos tais questões, posto que entendemos ser mesmo óbvio que a transferência de ação de uma sociedade anônima não pode configurar fato gerador do ITBI, ainda quando se trate de empresa imobiliária. Quanto mais como no caso da consulente, empresa que opera com energia elétrica, na qual os imóveis não passam de instrumentos da atividade empresarial.

De todo modo, vejamos.

3.4. *Incorreção da base de cálculo*

A base de cálculo do ITBI, como acima foi explicado, em se tratando de transmissão de imóveis é o valor venal dos imóveis transmitidos.

A autoridade impetrada, porém, considerou que se foram vendidas as ações, vendidos foram os imóveis da sociedade. Admitindo, somente para argumentar, o absurdo de desconsiderar a personalidade jurídica da Sociedade Anônima, a base de cálculo do tributo deveria ser o valor venal dos imóveis pertencentes à sociedade, e nunca o valor pelo qual as ações foram vendidas.

Com efeito, o patrimônio da sociedade, supostamente "comprado" pelo sócio, é composto de inúmeros bens, e da própria concessão do serviço de fornecimento de energia elétrica. O valor dos imóveis é dimi-

¹⁴ Código Tributário Nacional, art. 37, § 4º.

nuto se comparado com o valor das ações, e deveria ser aquele, e não este, a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis.

Ocorre que a autoridade impetrada, ao fazer o questionado lançamento, indicou como fato gerador a venda das ações, e como matéria tributável a *transmissão de bens imóveis indicados no fato gerador* (sic), como se vê do item precedente, onde está transcrita essa parte do ato da autoridade impetrada.

O lançamento do ITBI no caso de que se cuida, tomando em conta o valor das ações, em lugar do valor dos imóveis que a autoridade impetrada pretendeu tributar, é nulo de pleno direito, porque carente também de um de seus elementos essenciais, a apuração da matéria tributável.

3.5. Identificação incorreta do contribuinte

No lançamento de que se cuida, a autoridade impetrada colocou como contribuinte a consulente. Além de cometer uma absoluta impropriedade, quando considerou ações de uma sociedade anônima como bens imóveis, ou como direitos reais sobre imóveis, foi absolutamente incoerente. Enquanto afirma ter havido a transmissão dos bens imóveis do Estado de ..., para os adquirentes das ações da ..., como se esta pessoa jurídica de direito privado, a consulente, não existisse, incoerentemente a coloca como sujeito passivo da suposta relação tributária.

Realmente, a autoridade impetrada considerou a companhia como objeto e não como sujeito de direitos, tanto que tributa a transferência de imóveis que jamais saíram de seu patrimônio. É incoerente, agora, considerá-la sujeito passivo da obrigação tributária. Se considerado como fato gerador foi a venda das ações, o contribuinte deve ser quem as vendeu, ou quem as comprou, jamais a sociedade cujas ações foram negociadas.

Com efeito, admitindo a absurda tese do Município, de que a sociedade não tem per-

sonalidade jurídica, e que a venda de cotas ou ações é a transferência, de um sócio para outro, da propriedade "da sociedade", o contribuinte do imposto deveria ser "qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei", conforme o artigo 42 do Código Tributário Nacional.

Nulo, portanto, lançamento, também em face da indevida determinação do sujeito passivo.

3.6. O entendimento do Supremo Tribunal Federal

No passado, discutiu-se a respeito da incidência do ITBI sobre ação de sociedades anônimas proprietárias de imóveis, mas a pretensão do fisco foi prontamente afastada pela jurisprudência.

Como ensinou o Mestre Aliomar Baleeiro:

"É óbvio que o imposto não incide na transferência de ações das sociedades anônimas, possuidoras de imóveis, como pretenderam, sob o direito anterior, vários Estados, com a repulsa da Jurisprudência do STF (ver Súmula nº 329)."¹⁵

Há mais de quarenta anos foi provocado o Supremo Tribunal Federal, que reiteradas vezes repeliu a absurda exigência do Fisco. Após várias decisões, foi editada a Súmula de nº 329, de sua jurisprudência, nos seguintes termos:

"O imposto de transmissão *inter vivos* não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária."

Vale ressaltar que, ao tempo da edição dessa súmula, na década de cinquenta, a pretensão do Fisco estribava-se em lei, e o imposto era exigido apenas quando se tratava da venda de ações de sociedade imobiliária. Ainda assim, o Supremo Tribunal Federal rechaçou a cobrança do ITBI sobre a venda de ações, entendendo inconstitucional, pois

"A ilegitimidade da imposição fiscal transparece, fora de toda dúvida, dos expostos fundamentos, desde que quotas ou ações, são títulos de crédito de natureza móvel e o imposto sobre a transmissão de

¹⁵ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 270.

propriedade imobiliária *inter vivos*, segundo observa Pontes de Miranda (p. 61) '*recai somente sobre negócio jurídico em que se dê a substituição do sujeito ou titular do direito de propriedade*'. Ora, as ações da sociedade não representam fração do domínio dos bens imóveis que integram o acervo social. Assim, como títulos de natureza móvel, na sua transferência de um sócio para outro, não se opera substituição alguma do sujeito ou titular da propriedade, de cujo direito não se despoja a sociedade."¹⁶

O Ministro Rocha Lagôa, do Supremo Tribunal Federal, proferiu voto lapidar, esclarecendo que

"Se esse imposto incide sobre a transferência da *propriedade imobiliária*, é bem de ver que não pode alcançar a transferência de quotas de uma sociedade limitada. As quotas, como as ações, não perdem o caráter de bens móveis, embora a sociedade tenha por escopo a exploração de propriedade imobiliária, porquanto não atribuem a seus titulares senão um direito de crédito contra a sociedade que integram. Assim, o imposto sobre transferência de tais cotas ou ações não se identifica com o imposto *inter vivos* pela aquisição de bens imóveis, porque não há transferência de direitos reais, pois o patrimônio imobiliário da sociedade continua pertencendo à mesma, que tem personalidade diversa da dos sócios que a constituem *societas distat ad singulis*. É o que está expresso no art. 20 do Código Civil.

'As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros'.

Consoante a autorizada lição de Vilemor do Amaral, em seu livro 'Das Sociedades Limitadas', nº 161, na sessão ou transferência de cotas, o sócio cede apenas o seu direito de sócio, aos quais correspondem obrigações para com a sociedade, e não

os bens com que entrou para a formação do capital social, qualquer que seja a sua natureza, os quais ficam pertencendo à sociedade, como entidade à parte que é, com vida própria e independente da dos sócios.

Se não há transferência de bens não há lugar para cobrança do imposto de transmissão de propriedade imobiliária ainda que todo patrimônio social consista em imóveis."¹⁷

4. Nulidade do Lançamento e o Mandado de Segurança

4.1. A nulidade como resultado de fatos incontroversos

É inequívoca a nulidade do auto de infração em comento. Primeiro, por total ausência de fato gerador. Não houve transferência de propriedade imobiliária. Os imóveis, que pertenciam à pessoa jurídica, continuam sob seu domínio. Foram vendidas ações, e não um bem imóvel. O fato de que o lançamento apóia-se na venda de ações é absolutamente incontroverso.

Em segundo lugar, mesmo que o ITBI pudesse incidir sobre a venda das ações - o que somente para argumentar se admite - teria de ser feita a descrição de cada imóvel, com a indicação do respectivo valor venal, o sujeito passivo da obrigação tributária jamais poderia ser a sociedade, e sim quem comprou, ou quem vendeu,¹⁸ as ações. O auto de infração não individualiza os imóveis que estariam sendo transmitidos - veja-se a transcrição feita acima, no item 3.3.) e aponta como sujeito passivo a sociedade, em flagrante ofensa ao Código Tributário Nacional, e esses fatos também são absolutamente incontroversos.

O lançamento de que se cuida foi realizado pelo Prefeito Municipal que, como acima demonstrado, não tem competência para a prática desse ato, sendo portanto nulo também por esse motivo.

¹⁶ Trecho o voto do E. Min. Ribeiro da Costa, do STF, proferido no julgamento do RE nº 22.935-SP, em 17 de setembro de 1953.

¹⁷ Trecho do Voto do E. Min. Rocha Lagôa, citado pelo Min. Ribeiro da Costa, do STF, em voto proferido no RE nº 22.935-SP, em 17 de setembro de 1953.

¹⁸ CTN, art. 42.

O lançamento atacado pela consulente possui, portanto, vícios insanáveis que o invalidam, e que são decorrentes de fatos absolutamente incontroversos.

4.2. *O direito líquido e certo da consulente*

A consulente possui, portanto, o direito líquido e certo de não se submeter à exigência do imposto em questão.

Sobre o tema um de nós já escreveu:

"4. Lançamento e Mandado de Segurança"

4.1. Lançamento incorreto de obrigação tributária existente

Pode ocorrer que o lançamento seja incorreto, embora exista indubitosa obrigação tributária. Suponhamos um lançamento no qual tomou-se em consideração determinado valor, como base de cálculo, quando a base de cálculo do tributo em questão seria menor. O tributo é efetivamente devido, mas em montante inferior. Nessa hipótese, embora exista a obrigação tributária, o lançamento é nulo. Contra ele é cabível, portanto, o mandado de segurança. A sentença que o deferir, porém, não exonera o impetrante da obrigação tributária da qual efetivamente é sujeito passivo. Extingue o crédito tributário por defeito em sua constituição, mas não impede que outro lançamento seja efetuado, tendo-se em conta a base de cálculo adequada.

A impetração que ataca o lançamento, nesses casos, não envolve matéria de fato pertinente à determinação da base de cálculo adequada. Ataca, isto sim, o crédito tributário, em sua totalidade, porque viciada de erro a sua constituição. Como, porém, não cabe ao Judiciário fazer o lançamento correto para substituir aquele indevidamente feito pela autoridade administrativa, o Juiz, ao conceder o mandado de segurança, torna sem efeito o lançamento indevido, proibindo a cobrança do crédito tributário respectivo, sem prejuízo, evidentemente, do direito do fisco de efetuar outro lançamento, desde que o faça antes de atingido esse direito pela decadência.

4.2. *Liquidez e certeza do direito*

Exatamente porque não cabe ao Juiz fazer o lançamento, é um equívoco afirmar a existência de matéria de fato a carecer de prova, qual seja, a matéria concernente à base de cálculo adequada para o lançamento. A questão que há de ser enfrentada no julgamento do mandado de segurança, em casos tais, é exclusivamente de direito, e consiste em saber se a base de cálculo utilizada é correta, ou não.

É certo que em algumas situações pode-se discutir a adequação aritmética da base de cálculo. Pode-se questionar, por exemplo, qual tenha sido o montante da renda auferida, afirmando-se que a renda efetivamente auferida em determinado período foi de apenas tantos mil reais, e não de outros tantos, considerados na feitura do lançamento. Pode haver, portanto, matéria de fato envolvida. Não é de situações assim, porém, que estamos cogitando. Com efeito, a inadequação da base de cálculo, que vicia o lançamento e enseja a impetração de mandado de segurança é apenas aquela que pode ser desde logo demonstrada, embora não se tenha como demonstrar desde logo qual é o valor monetário da base de cálculo adequada. É o caso, por exemplo, de um lançamento de imposto territorial rural, no qual foi considerado o valor total do imóvel, neste incluídos, sem discriminação, os valores da terra nua, ou imóvel por natureza, e das benfeitorias, ou imóveis por acessão física. Como a base de cálculo do imposto é apenas o valor da terra nua, o lançamento é nulo. Nulidade que se pode afirmar independentemente da questão de saber qual é valor da terra nua, e o valor das benfeitorias. Basta que se saiba que o valor tomado como base de cálculo inclui aqueles dois valores. E o Juiz não há de enfrentar a questão de saber o valor da terra nua, e o valor das benfeitorias, pois não lhe é dado, repita-se mais uma vez, fazer o lançamento em substituição daquele indevidamente feito pela autoridade administrativa.

Assim, é indiscutível a existência de direito líquido e certo, nesses casos, a ser amparado pelo mandado de segurança, cujo deferimento, repita-se, não impede a autoridade administrativa de fazer o lançamento correto, vale dizer, utilizando-se da base de cálculo adequada para tal fim.¹⁹

4.3. O equívoco do ilustre magistrado

Na sentença cuja cópia me foi fornecida pela consulente, afirma o ilustre magistrado que “a comprovação do direito líquido e certo da impetrante exige dilação probatória incabível na via do mandado de segurança”. E explica por que:

“De um lado argumenta a impetrante não ter ocorrido o fato gerador, que não existiu transferência de imóveis, mas tão-somente das ações preferenciais, do outro lado, o impetrado sustenta que ocorreu o fato gerador com a transferência do patrimônio do ente público para o particular, que a venda das ações representa a transferência dos bens imóveis e da sociedade como um todo.”

E conclui, então, ser

“absolutamente inadequada a via processual eleita, porquanto a solução de tais questões - que exige interpretação de provas - demandará dilação probatória em procedimento incompatível com o especialíssimo rito...”

Como se vê, o ilustre magistrado incorre, data vêniam, em equívoco. Primeiro porque a ocorrência ou não do fato gerador do ITBI, no caso, não é uma questão *de fato*, mas uma questão simplesmente *de direito*. O que se discute, no caso, não é o *fato*, mas a sua *significação jurídica*.

A distinção entre o fato e seu significado jurídico assume especial relevo quando se questiona a respeito da prova. A esse respeito um de nós já escreveu:

“Neste ponto é importantíssima a distinção entre as questões de fato e as questões de direito. Essa distinção ficará mais clara se retornarmos às noções de *fato*, *incidência*

da regra jurídica e *fato jurídico*, tendo em vista que o *fato* e o *fato jurídico* situam-se em dois mundos diversos, e a *incidência* opera a transposição de fatos do primeiro, para o segundo. Como adverte Pontes de Miranda, ‘por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, de intuir e dominar o direito’ (Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, tomo 1, p. 3-4)

A distinção entre o *fato* e o seu significado *jurídico* em muitos casos não é observada, por falta de acuidade jurídica do observador. É possível, porém, demonstrar a distinção, de forma inequívoca, com exemplos nos quais o direito atribui a certos fatos significados particularmente distintos daqueles que os mesmos ostentam no mundo da natureza. Assim, por exemplo, uma relação sexual ocorrida entre um homem com mais de vinte e um anos, e uma mulher com menos de 14 anos. Para o *Direito*, isto é um crime, é um estupro, mesmo que a iniciativa tenha partido da mulher. A violência, no caso, é presumida. Como este muitos outros exemplos podem ser citados, nos quais o significado jurídico do fato é inteiramente diverso de seu significado *natural*. De todo modo, ainda quando não seja evidente essa diferença, ela existirá sempre. E ao jurista incumbe identificá-la, pois o que caracteriza o conhecimento *especificamente jurídico* é precisamente a sua aptidão para separar o mundo puramente factual, do mundo jurídico. No saber a diferença entre um *fato* e o seu significado no mundo do *Direito* é que se distingue o jurista do rábula.

Examinar o fato, em suas circunstâncias simplesmente fáticas, naturais, suas relações de causalidade com outros fatos, quando tudo isto demande conhecimento técnico ou científico, é a tarefa do pe-

¹⁹ Hugo de Brito Machado, “Lançamento Tributário, Execução Fiscal e Mandado de Segurança”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 49, pp. 59/60.

rito. Ao jurista, e não ao perito, incumbe a tarefa de identificar o significado *jurídico* dos fatos. Aquele significado que lhe é atribuído pela norma, e somente perceptível por quem conhece a norma.

Um fato, 'como elemento do sistema da natureza, não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico - não é, pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma este fato num ato jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse acto, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica, por forma que o ato pode ser interpretado segundo esta norma. A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico), é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa.' (Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 3ª edição, Arménio Amado, Coimbra (Portugal), 1974, p. 20).

Com efeito, a norma atribui significado jurídico aos fatos, fazendo destes *fatos jurídicos*. O conhecimento deste significado *jurídico*, que resulta da incidência da norma, é o conhecimento especificamente jurídico, e neste o especialista é o Juiz.²⁰

No caso de que se cuida, saber se ocorreu ou não o fato gerador do tributo, quando não há dúvida de que o fato considerado é a venda de ações de uma sociedade anônima, é na verdade uma questão jurídica, e não uma questão de fato. Seu deslinde depende

apenas de saber qual o significado jurídico tributário da venda de ações que representam o controle acionário de uma companhia que possui alguns imóveis. Para os que entendem que isto é uma transmissão de imóveis, deu-se o fato gerador do ITBI. Para os que entendem, como nós, que a propriedade dos imóveis é da pessoa jurídica, e que a venda das ações desta não implica transmissão da propriedade de seus imóveis, é evidente que não se deu o fato gerador do ITBI.

4.4. O Parecer do Ministério Público em Primeiro Grau

O parecer do Ministério Público, ofertado perante o Juízo de Primeiro Grau, não examinou devidamente, data vênua, a questão jurídica colocada, e por isto mesmo opinou pela inadequação da via eleita. Tem, todavia, pelo menos o mérito de apontar alguns aspectos da questão, que deixam às claras a inexistência de controvérsia sobre os fatos relevantes para o seu deslinde.

Realmente, diz o aludido parecer que segundo a autoridade impetrada ocorreu o fato gerador do ITBI "com a transferência do ente público para o particular". E ainda, que "no lançamento inexistente o rol dos imóveis ou direitos sobre eles inerentes a serem transcritos em cartório na circunscrição da Municipalidade". E ainda, que "*o impetrado não conseguiu demonstrar para elucidação da questão, a efetiva transferência dos imóveis dentro da área territorial da municipalidade ou direitos reais incidentes sobre eles, o que retiraria os pressupostos indispensáveis ao acolhimento da impetração.*"²¹

Como se vê, o Ministério Público, embora tenha chegado a conclusão de que a matéria não se comporta nos limites do mandado de segurança, na verdade oferece elementos irrefutáveis para que se chegue à conclusão oposta. Afirmando que *o impetrado não conseguiu demonstrar para elucidação da questão, a efetiva transferência dos imóveis dentro da área territorial da muni-*

²⁰ Hugo de Brito Machado, "O Objeto da Prova Pericial", *Revista dos Tribunais*, nº 690, São Paulo, RT, 1993, pp. 276/277.

²¹ Fls. 122, dos autos do mandado de segurança.

cipalidade ou direitos reais incidentes sobre eles, o que retiraria os pressupostos indispensáveis ao acolhimento da impetração, o douto Ministério Público, data vênha, está a dizer que o lançamento tributário em questão é desprovido de validade. E em consequência, está dizendo que é cabível e deve ser deferido o mandado de segurança.

5. Anulamento ou Reforma do Julgado

5.1. Colocação da questão

Finalmente, vejamos a questão de saber se o E. Tribunal de Justiça, dando provimento à apelação, pode reformar a sentença de primeiro grau e conceder a segurança, ou se deve anular dita sentença, e devolver o feito para que o Juiz singular profira outra, apreciando o mérito da impetração.

Os ilustres advogados da consultante, na apelação, pediram ao Tribunal de Justiça do Estado de ... que reformasse a sentença para conceder a segurança impetrada. Pediram, porém, sucessivamente, que anulasse a sentença com a devolução do feito ao primeiro grau de jurisdição, para apreciação do mérito do pedido.

5.2. O mérito no mandado de segurança

No mandado de segurança, decisão de mérito é aquela que concede, ou denega a segurança. Isto decorre de ser o *writ* um procedimento especial, no qual somente se pode exercer a pretensão a uma ordem, com fundamento em um direito líquido e certo. A decisão que concede a ordem pleiteada, ou que a denega, é decisão de mérito.

A concessão da segurança tem sempre como fundamento a afirmação da existência, e da liquidez do Direito. A denegação da segurança pode ter como fundamento a afirmação quer da iliquidez do direito, quer de sua inexistência. Seja como for, a sentença é de mérito.

Sentença simplesmente terminativa, sem exame de mérito, no mandado de segurança, é apenas a que nada diz sobre a pretensão à ordem ou mandamento requerido, em face de uma falha processual. Falha de representação, por exemplo. Falha que pode ser suprida, em nova impetração, ou

considerada inexistente em apelação. E neste último caso os autos retornam ao primeiro grau, para exame da pretensão do impetrante.

5.3. A sentença e o parecer do Ministério Público

É relevante observar, no presente caso, que a sentença denegou a segurança porque acolheu, em substância o parecer do Ministério Público. E este afirma com toda a clareza que considera devido o ITBI, na medida em que afirma ser “inegável que a aquisição do capital social de uma empresa (todas as ações de uma sociedade) importa na incorporação do domínio pelos adquirentes de seus bens móveis e imóveis, passível de ser tributado com o ITBI sobre os valores dos direitos reais e imóveis cadastrados na municipalidade para efeito do lançamento do IPTU”.

Concluiu pela inviabilidade do *writ* à múnua da descrição dos imóveis, como fiz, aliás, com toda clareza: “o Impetrado não conseguiu demonstrar para elucidação da questão, a efetiva transferência dos imóveis dentro da área territorial da municipalidade ou direitos reais incidentes sobre eles, o que retiraria os pressupostos indispensáveis ao acolhimento da impetração”.

Como se vê, para o ilustre representante do Ministério Público, só existiam duas alternativas. Uma, denegar a segurança com exame de mérito, considerando devido o imposto, alternativa que não adotou porque o impetrado não demonstrou o direito de lançar o tributo. A outra, denegar a segurança sem exame de mérito, como sugeriu, exatamente porque a autoridade lançadora não fez o lançamento como deve ser feito.

Não atentou o Ministério Público, data vênha, para o fato de que se o lançamento é defeituoso, ainda que o imposto seja em tese devido, é caso de concessão da segurança, para garantir ao impetrante o direito de não pagar um imposto que não foi lançado com observância das formalidades legais, vale dizer, não foi objeto de um lançamento feito nos termos da lei.

5.4. A sentença e a questão de direito material tributário

Nos termos do parecer, e da sentença, a rigor, a questão de direito material, consistente em saber se é devido o ITBI na venda de ações, está resolvida em primeiro grau, na medida em que a sentença - repita-se -, acolheu o parecer do Ministério Público, e este afirma expressamente ser devido o imposto nesta hipótese.

A questão de direito material tributário, de saber se é devido o ITBI na venda de ações, foi resolvida, sim, pela sentença. Por isto, se o Tribunal acolher a apelação, como se espera, pode resolver essa mesma questão, sem qualquer afronta ao duplo grau de jurisdição.

Aliás, o Tribunal pode também conceder a segurança sem examinar a questão de direito material tributário, como se demonstra a seguir.

5.5. Reforma da sentença

Realmente, o Tribunal poderá dar provimento a apelação, e conceder a segurança, com ou sem exame da questão de direito material tributário.

Poderá entender, como é de se esperar porque encerra a melhor aplicação do Direito, que o ITBI não incide sobre a venda de ações de sociedade anônima. Neste caso, vai reformar a sentença para conceder a segurança impetrada, com decisão de mérito sobre a questão de direito material tributário.

Poderá também entender, o que não se espera porque encerra tese equivocada, que o ITBI é devido na venda das ações de que se cuida, tal como entendeu o magistrado de primeiro grau, mas acolher a tese que sustentamos, quanto aos vícios formais do lançamento. Neste caso, vai reformar a sentença para conceder a segurança impetrada, sem decisão de mérito sobre questão de direito material tributário.

Aliás, a sentença de primeiro grau, se o seu ilustre prolator entende que o ITBI é devido, mas o lançamento não foi feito corretamente, teria de concluir pela concessão da segurança, em face dos vícios formais do procedimento administrativo tributário.

6. As Respostas

Com fundamento nas considerações expendidas, passamos responder as questões que nos foram formuladas.

1ª) A transferência de ações de uma sociedade anônima é fato gerador do ITBI?

Evidentemente não. O fato gerador do ITBI é a transferência de bens imóveis, e ações não são bens imóveis, nem tampouco transferem a propriedade de bens imóveis. A sociedade possui patrimônio próprio. É titular de todos os bens que o compõem. Nenhum dos quais se transfere mediante a venda das ações. Com esta o que se transfere é o controle da sociedade, que permanece intocável como proprietária de todos os bens que integram o seu patrimônio.

2ª) Admitindo-se que a resposta para a questão anterior seja afirmativa:

a) pode a sociedade ser considerada contribuinte?

Não conseguimos admitir uma resposta afirmativa para a pergunta anterior. Todavia, tendo em vista a consulta, respondemos:

Não. Nos termos do art. 38 do CTN, o contribuinte do ITBI é qualquer das partes da operação tributada, que no caso é o vendedor das ações - Estado - ou o comprador das mesmas - os sócios. A sociedade não teve qualquer participação na operação tributada, sendo inadmissível apontá-la como contribuinte.

b) a base de cálculo do imposto seria o valor pelo qual as ações foram negociadas, ou o valor dos imóveis da sociedade?

Evidentemente a base de cálculo há de ser o valor venal dos imóveis, conforme preconiza o art. 42 do CTN. Nunca o valor da venda das ações, que inclui outros bens e direitos de natureza móvel ou imaterial.

3ª) É válido o lançamento do ITBI feito contra a consulente?

Não. O lançamento é absolutamente nulo. Primeiro porque efetuado por autoridade incompetente. Segundo, porque não há fato gerador do ITBI, que não se configura

com a venda de ações. Terceiro porque, mesmo fosse o Prefeito Municipal competente para lançar tributo, e mesmo que no caso devido fosse o ITBI - o que somente para responder a pergunta se admite - o contribuinte e a base de cálculo estão absolutamente incorretos, como apontado neste parecer.

4ª) Pode ser dito lançamento impugnado judicialmente pela via do mandado de segurança, ou estão corretas as manifestações do Ministério Público, e do MM. Juiz de Direito em primeiro grau, no sentido de que o fato de estar o lançamento do tributo a depender da individualização e avaliação dos imóveis impede o deslinde da questão na via do mandado de segurança?

O lançamento pode ser atacado através do Mandado de Segurança. A incompetência da autoridade lançadora é matéria exclusivamente de Direito. A questão de saber se a venda de ações de uma sociedade anônima configura, ou não, o fato gerador do ITBI, também é matéria exclusivamente de

Direito. O equívoco quanto ao contribuinte, que há de ser uma das partes na operação e jamais a própria pessoa jurídica emitente das ações negociadas, é também incontroverso. Também não há nenhuma controvérsia sobre o fato de que os bens imóveis, que teriam sido transferidos, não foram especificados pela autoridade lançadora.

Os vícios do lançamento são todos decorrentes de fatos incontroversos. A questão é puramente de direito, e o Mandado de Segurança evidentemente cabível, data venia.

5ª) O Tribunal, acolhendo a apelação, poderá conceder a segurança, ou terá de devolver a questão ao Juízo de primeiro grau?

Sim, o Tribunal pode, acolhendo a apelação, conceder a segurança, seja com decisão de mérito da questão de direito material tributário, no sentido de não-incidência do ITBI sobre a venda das ações da consulente pelo Estado de ..., seja sem decisão de mérito dessa questão, por considerar que o lançamento do tributo não obedeceu as exigências legais.