



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

JÉSSICA DE OLIVEIRA DIAS

**O ALCANCE DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO
SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS NA INTEGRALIZAÇÃO PARA A
REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL**

FORTALEZA
2019

JÉSSICA DE OLIVEIRA DIAS

**O ALCANCE DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO
SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS NA INTEGRALIZAÇÃO PARA A
REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito à obtenção do título de Bacharela em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

D532a Dias, Jéssica de Oliveira.

O ALCANCE DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS NA INTEGRALIZAÇÃO PARA A REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL / Jéssica de Oliveira Dias. – 2019.

58 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2019.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos. 2. Imunidade Tributária Específica. 3. Tributação do Valor Excedente ao Capital Subscrito. 4. Integralização para a Realização de Capital Social. I. Título.

CDD 340

JÉSSICA DE OLIVEIRA DIAS

**O ALCANCE DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO
SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS NA INTEGRALIZAÇÃO PARA A
REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito à obtenção do título de Bacharela em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Emmanuel Teófilo Furtado Filho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais e aos meus amigos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por sempre me mostrar o caminho nos momentos de escuridão e de certeza, mesmo diante dos abalos da minha religiosidade.

Agradeço aos meus pais, Alexsandra e Alex, pelos sacrifícios feitos em prol da minha educação, pelo apoio e incentivo para que eu seguisse em frente e nunca deixasse de estudar e por terem comemorado todas as conquistas da minha vida ao meu lado. Espero que este seja apenas o primeiro passo de toda a minha retribuição.

Agradeço ao meu irmão Samuel por ter tornado a vida mais doce em todos os aspectos e por ser a fonte do meu maior amor.

Agradeço a minha incrível e única família, que me proporciona tantos momentos de alegria e diversão, por todo o suporte que sempre me deram não só com palavras, mas com gestos que significaram muito para mim. Em especial, arrisco citar nominalmente minhas queridas tias, Adriana, Angélica, Keyla, Lurdinha e Aline e meu querido tio Alessandro, meus padrinhos Mazé e Marciano, minha avó Iraci, meu avô Alan, minha avó Ana Lúcia e a memória do meu avô João Bosco Duarte de Oliveira, que sempre teve fé em mim e me incentivou a estudar, espero que esteja orgulhoso de mim nos braços do Pai.

Agradeço aos meus amigos, sem os quais a vida não teria a mesma graça, por me fazerem acreditar que eu podia quando nem eu achava que podia mais, por me abraçarem como sou e por estarem ao meu lado nas alegrias e nas tristezas. Os Jovens™: Gabi Maria, Julia Cavalcante, Julia Rocha, Lucas e Tales, com quem divido as melhores histórias e as maiores risadas; e, o SEFAZ: Ingrid Sales, Joel Victor, Mydyã Lira, Thayná Sabóia, Rafael Queiroz, Rafael Marques e Waleska Alves, com quem dividi toda a trajetória na faculdade e todas as felicidades e dificuldades dessa jornada.

Agradeço à Beatriz Melo, grata surpresa que a vida me trouxe, pelo suporte incondicional na vida e no escritório e pela amizade generosa e sincera e à Najila Martins, pelas alegrias diárias no trajeto até a faculdade e pelos momentos divertidos fora dela.

Agradeço a R. Amaral Advogados, lugar que é minha segunda faculdade e que é onde trilho o início da minha trajetória profissional, pelos aprendizados e amadurecimento que me foram proporcionados. Agradeço mais detidamente à área Contratual/Imobiliária, cuja equipe integro, por tudo o que já fizeram por mim.

Agradeço à Universidade Federal do Ceará por tudo o que me foi oferecido e que agora retornarei à sociedade, faço votos de que o tempo traga prosperidade à universidade pública. Ainda, agradeço aos projetos da Universidade dos quais fui parte, especialmente ao

meu querido GEDAI, no qual permaneci durante toda a graduação, construí amizades para a vida e aprendi valores para além do direito; à SONU e ao Centro Acadêmico Clóvis Beviláqua, em sua gestão Alumiá, da qual orgulhosamente sou parte.

Agradeço aos funcionários da Faculdade de Direito da UFC pela prestatividade, pelo socorro nos momentos de aperto e pela amizade, principalmente ao Seu Odir, um ser humano incrível dono da melhor cantina da história, ao Nelson e ao pessoal da xerox, Marcelo, Chuchu e Caio.

Por fim, agradeço ao professor Hugo de Brito Machado Segundo, meu orientador, pela paciência, pela ajuda e pelas considerações valiosas e à professora Tarin Cristino Frota Mont'Alverne, pelo carinho, pelo auxílio quando precisei e pelas oportunidades que me proporcionou.

“For every benefit you receive a tax is levied.”

Ralph Waldo Emerson

RESUMO

O trabalho investiga o alcance da imunidade constitucional prevista no art. 156, §2, I da Constituição Federal, que trata da não incidência do imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis por ato *inter vivos* (ITBI) na transferência desses imóveis a empresas, em pagamento do capital social subscrito. Questiona-se se a imunidade é restrita ao valor do capital subscrito pelo sócio ou se alcança também o valor excedente, quando o imóvel vale mais do que as cotas pelas quais ele foi integralizado. Para se chegar a uma conclusão sobre o problema, o trabalho utilizou metodologia bibliográfica e documental, com a análise dos estudos de autores renomados em matéria de Direito Tributário e Hermenêutica Constitucional e com a análise de decisões judiciais sobre o tema. Demonstrou-se que as imunidades constitucionais específicas, como a do ITBI, devem ser interpretadas de acordo com a sua finalidade, que nesse caso é a de incentivar a atividade empresarial no país ao facilitar a criação e a expansão de empresas e a consequente geração de empregos para a população. Nessa perspectiva, o trabalho abordou os diferentes posicionamentos sobre a controvérsia, analisando ponto a ponto dos argumentos que embasam cada um para se chegar a melhor solução. Concluiu-se que a forma mais adequada de se realizar os fins da imunidade específica do ITBI é por meio da concessão integral da imunidade nas operações de integralização de imóvel, não incidindo, portanto, qualquer tributo sobre o valor excedente.

Palavras-chave: Imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis por ato *inter vivos*. Imunidade específica. Integralização. Interpretação.

ABSTRACT

The work investigates the scope of the constitutional immunity set forth in the article 156, second paragraph, item I of the Brazilian Constitution, which guarantees no incidence of the real state transfer tax when the business partner transfers the real state to a company, in payment for his share capital. The work studies the question if the immunity includes the whole value of the real state or only the value that corresponds to the paid-up share capital. In order to reach a solution for this problem, the work used bibliographic and documental methodology, with the analysis of the studies developed by renowned authors in the Tax and Constitutional field and with the analysis of judicial decisions on the subject. The work shows that specific constitutional immunities, such as the immunity of the real estate transfer tax, must be interpreted according to their purpose, which in this case is to encourage entrepreneurial activity in the country by facilitating the creation and expansion of companies and the consequent generation of jobs for the population. From this perspective, the work approached the different positions on the controversy, analyzing point by point the arguments that base each one to achieve the best solution. It was concluded that the most appropriate way to achieve the purposes of the specific immunity of the real estate transfer tax is by granting full immunity in pay-up share capital operations with real states, thus not affecting any excess value.

Keywords: Real estate transfer tax. Specific immunity. Pay-up share capital operation. Interpretation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato <i>Inter Vivos</i>
ITCMD	Imposto Sobre a Transmissão de Bens <i>Causa Mortis</i> ou Doação
LTDA	Limitada
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJSC	Tribunal de Justiça de Santa Catarina

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO ITBI SOBRE A INTEGRALIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS AO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESAS	13
2.1	Caracterização do problema: a Repercussão Geral sobre o alcance da imunidade constitucional do ITBI quando o valor dos bens imóveis excede o valor do capital social a ser integralizado.....	13
2.2	Limitações constitucionais ao poder de tributar	15
2.2.1	<i>Imunidades</i>	<i>16</i>
2.2.2	<i>Interpretação das Imunidades</i>	<i>19</i>
2.2.3	<i>A imunidade específica do art. 156, §2, I da Constituição Federal</i>	<i>24</i>
2.2.4	<i>A finalidade da norma imunizante do ITBI segundo sua interpretação teleológica ...</i>	<i>29</i>
3	A (NÃO) TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR AVALIADO E O VALOR DECLARADO NA INTEGRALIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS	33
3.1	A inconstitucionalidade da cobrança do ITBI sobre o valor do excedente	34
3.2	A incidência do ITBI sobre o valor do excedente	41
3.3	A incidência do ITCMD sobre o valor excedente	46
3.4	O planejamento sucessório e tributário	49
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
	REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

A interpretação das leis é uma tarefa antiga que traz muitos desafios e responsabilidades àqueles que se dedicam a essa atividade. Em se tratando da Constituição, recorre-se à Hermenêutica Constitucional e aos seus métodos para se extrair da Lei Maior o significado que melhor realize a sua aplicação, cujos resultados repercutem em toda a sociedade, nas mais diversas esferas da vida. Por isso, o exercício da interpretação deve ser feito com técnica, dedicação e zelo pelo intérprete.

O cenário não seria diferente quando a norma cuja interpretação mais adequada se discute é uma norma tributária. Ousa-se dizer, na verdade, que a situação se torna mais delicada, porque o Estado é o detentor do poder político para tributar os cidadãos e ao mesmo tempo é o redator das leis que limitam esse poder e o fiscalizador do respeito a essas limitações, deixando o contribuinte em situação de vulnerabilidade para se proteger do ímpeto arrecadatório do fisco.

Nesse contexto, situação de cunho interpretativo que merece atenção é a discussão sobre o alcance da imunidade constitucional do imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis por ato *inter vivos* (ITBI), na integralização desses imóveis ao capital social de empresas, em pagamento do capital que foi subscrito pelo sócio. Tal imunidade está prevista no art. 156, §2, I da Constituição Federal e tem ganhado importância no cenário jurídico nacional em virtude da controvérsia a que se dedica este trabalho.

Assim, cuida-se de estudo sobre o alcance da imunidade tributária supramencionada no que tange ao valor do bem imóvel integralizado, quando este excede o valor do capital subscrito pelo sócio na transmissão do bem para a empresa. O objetivo é compreender se a imunidade abrange todo o valor do imóvel, inclusive esse valor excedente, ou somente o valor que corresponde ao capital subscrito, pago pelo sócio com a transferência do imóvel para a empresa, incidindo o ITBI sobre o valor restante. A situação já chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF) por meio do Recurso Extraordinário n. ° 796.376, de Santa Catarina, que teve a sua Repercussão Geral reconhecida, dada a relevância jurídica, econômica e social da matéria.

Inclusive, tal relevância justifica a escolha do tema, tendo em vista que o resultado da decisão do STF servirá como parâmetro para a forma como o tribunal interpreta as normas imunizantes e poderá influenciar em outros conflitos existentes sobre a compreensão das imunidades, além do impacto econômico envolvido pelo entendimento de que incide (ou não) mais um tributo em uma operação societária obrigatória para a criação de empresas no país. Não se pode olvidar que, ao atingir a criação e a expansão de empresas, afeta-se também a

atividade econômica nacional e a geração de emprego e renda, portanto, também há interesse social envolvido na discussão.

Situa-se, portanto, o debate, nas áreas de Direito Constitucional e de Direito Tributário, tendo por objetivo a interpretação do dispositivo constitucional imunizante a fim de identificar se ele abrange ou não o valor do bem imóvel integralizado que supera o valor da obrigação por ele adimplida, que é o pagamento do capital social subscrito. Para tanto, este trabalho abordará o caso fático que ensejou o reconhecimento da Repercussão Geral do tema, para que se conheça a fundo a problemática, em seguida analisará a técnica mais adequada para interpretar a norma constitucional imunizante e específica do ITBI e por fim, com base na interpretação realizada nos termos do método proposto, estudará as correntes sobre o tema, identificando aquela que melhor soluciona o problema apresentado.

Desse modo, o trabalho se utiliza de metodologia bibliográfica e documental para perseguir os fins aos quais se destina, analisando-se os estudos de autores renomados que podem ser aplicados ao desenvolvimento proposto, tendo em vista que o tema é recente e que ainda não há, em termos doutrinários, uma vasta produção que discuta com precisão a situação específica em estudo. Por isso, também serão abordadas decisões judiciais que tratam da matéria, já que esta já chegou aos tribunais pátrios, permitindo uma análise mais exata dos argumentos de cada posicionamento sobre a controvérsia.

Por fim, o trabalho se divide em dois capítulos, sendo o primeiro de cunho referencial para o debate que será travado no segundo, abordando os conceitos necessários para a compreensão do que são imunidades e de seu papel no ordenamento jurídico com enfoque na imunidade específica do ITBI, bem como na proposta para a sua interpretação e delimitação de conteúdo. Já o segundo capítulo tratará dos três posicionamentos sobre o tema, aquele que defende a concessão integral da imunidade, aquele que defende a cobrança do ITBI sobre o valor excedente e aquele que defende a cobrança do imposto sobre a transmissão de bens *causa mortis* ou doação (ITCMD) sobre o valor excedente, destrinchando-se ponto a ponto de cada um a fim de se chegar à solução mais adequada para o caso.

2 A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO ITBI SOBRE A INTEGRALIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS AO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESAS

Esta seção se dedica à explanação dos conceitos jurídicos essenciais à compreensão do tema objeto deste trabalho, sob a perspectiva que nele será adotada quanto à interpretação do art. 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal, que trata da imunidade de ITBI existente sobre a integralização de bens imóveis ao capital social de empresas.

Partindo-se da caracterização do problema, é necessário estabelecer algumas diretrizes-chave para a discussão que será desenvolvida no capítulo 3, perpassando pelas características das imunidades constitucionais tributárias e pela finalidade específica da norma contida no supracitado artigo, além de explorar as regras interpretativas que norteiam a compreensão das imunidades constitucionais.

2.1 Caracterização do problema: a Repercussão Geral sobre o alcance da imunidade constitucional do ITBI quando o valor dos bens imóveis excede o valor do capital social a ser integralizado

Em 2015, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela Repercussão Geral¹ do tema contido no Recurso Extraordinário n.º 796.376, oriundo do Tribunal de Justiça do estado de Santa Catarina, cuja recorrente é a empresa Lusframa Participações Societárias LTDA e cujo recorrido é o Município de São João Batista². O tema foi fixado com a seguinte redação: 796 - Alcance da imunidade tributária do ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor total desses bens exceder o limite do capital social a ser integralizado.

Na sinopse fática, a empresa Lusframa teve o seu pedido de reconhecimento da imunidade integral do ITBI negado pelo Município de São João Batista, sob o argumento de que o valor total dos bens imóveis era muito superior ao valor do capital social que estava

¹ A existência de repercussão geral do tema é um dos elementos que devem ser demonstrados pelo recorrente para que o Supremo Tribunal Federal conheça do Recurso Extraordinário por ele interposto e está prevista no art. 1.035 do CPC/2015. Para que o tema tenha a sua Repercussão Geral reconhecida, é necessário que ele envolva questões relevantes sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico e que estas ultrapassem os interesses das partes, afetando toda a sociedade.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 796.376. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796>> Acesso em: 29 set. 2019.

sendo realizado por meio desses bens. O Juízo de 1º grau concedeu liminar reconhecendo a imunidade integral do tributo e a confirmou na sentença, determinando que o Município se abstivesse de efetuar a cobrança do ITBI³.

No entanto, a Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC) acolheu o apelo do Município e considerou acertada a cobrança do tributo sobre a diferença entre a quantia integralizada e a quantia que efetivamente valem os bens imóveis, pois a imunidade do art. 156, § 2º, I estaria limitada ao valor do capital subscrito, não abrangendo o valor excedente⁴.

Insurgindo-se contra o acórdão, a empresa interpôs Recurso Extraordinário no qual alegou não haver limitação à imunidade concedida na integralização de bens imóveis na Carta Maior, não podendo o órgão fazendário municipal nem o Poder Judiciário aplicarem tal limitação, pois isso configuraria ofensa ao princípio da legalidade que rege os atos da Administração Pública. Além disso, a empresa destacou que, de acordo com seu ato constitutivo, a diferença entre o valor integralizado dos imóveis e o valor real seria contabilizada como reserva de capital⁵.

Diante do cenário apresentado e ciente da relevância do tema para a sociedade, considerando que cabe ao Supremo definir o alcance da norma constitucional contida no art. 156, §2, I, o Ministro Marco Aurélio, relator do caso, reconheceu a repercussão geral e submeteu o processo à Procuradoria Geral da República para a emissão de parecer⁶.

O então Procurador Geral da República, Rodrigo Janot, ratificou o entendimento adotado pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, pois, segundo ele, quando se trata de imunidade constitucional, deve-se sempre buscar o valor que ela procura resguardar, que nesse caso é o surgimento de novas empresas para a movimentação da economia e a geração de empregos, em interpretação teleológica do art. 156, §2, I, não havendo que se falar, portanto, em imunidade do valor excedente ao necessário para constituir o próprio empreendimento, fraudando normas tributárias⁷.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 796.376. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796>> Acesso em: 29 set. 2019.

⁴ *Idem, Ibid.*

⁵ *Idem, Ibid.*

⁶ *Idem, Ibid.*

⁷ *Idem, Ibid.*

O recurso ora exposto não foi objeto de apreciação do pleno do STF até o momento em que se escreve este trabalho, aguardando sua inclusão na pauta, mas ele já enseja inúmeras discussões, dada a relevância da matéria para o meio acadêmico e para a população de maneira geral, tendo em vista que enseja o debate técnico sobre a interpretação da Constituição e a contraposição entre o incentivo ao livre exercício da empresa, com geração de emprego e renda e o aumento da arrecadação municipal, cujos recursos devem ser revertidos em prol de toda a sociedade nas áreas que são de competência do município.

No que tange aos municípios, muitos já estão aderindo ao posicionamento do TJSC, com as respectivas secretarias de finanças concedendo apenas a imunidade parcial do ITBI na integralização de bens imóveis, o que demonstra o caráter nacional da discussão. Para exemplificar, o Município de Fortaleza tem emitido, em seus pareceres, posicionamento similar ao da Procuradoria Geral da República, fundamentando a concessão parcial da imunidade na interpretação teleológica da norma constitucional, segundo a qual a imunidade recairia apenas sobre o valor necessário à realização do capital, não ao valor que o excede e que, apesar de integrar o patrimônio da empresa, não o faz como capital social⁸.

Assim, tem-se delimitada a problemática deste trabalho, qual seja, a investigação do alcance da norma de imunidade constitucional do ITBI quando da integralização de imóveis em que o valor destes seja superior ao valor do capital social subscrito. Busca-se analisar os diferentes posicionamentos a respeito do tema a fim de compreender se a imunidade em questão abrange todo o valor dos bens ou somente o valor pelo qual são integralizados.

2.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

As limitações constitucionais ao poder de tributar foram previstas na Constituição Federal como forma de preservar o regime político democrático adotado, a saúde da economia, o respeito aos direitos fundamentais e a proteção dos valores espirituais⁹. Tratam-

⁸ Posicionamento da Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza exarado em pareceres aos quais a autora teve acesso por serem casos acompanhados por ela em seu estágio em escritório de advocacia. Tratam-se de pedidos de não incidência de ITBI decorrentes da integralização de imóveis ao capital de empresas patrimoniais, tal qual o *leading case* da Repercussão Geral em apreço, estando um deles assim ementado: ITBI. IMÓVEL INCORPORADO AO CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA. ART. 156, §2, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE RECONHECIDA SOMENTE SOBRE O VALOR NECESSÁRIO À INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. LANÇAMENTO DO TRIBUTO SOBRE A PARTE DO VALOR VENAL DO IMÓVEL QUE EXCEDEU O VALOR DO CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO. FISCALIZAÇÃO DIFERIDA. DEFERIMENTO PARCIAL.

⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 377-378.

se de princípios¹⁰ expressos e implícitos e imunidades que impõem um freio ao poder de tributar do Estado e sem os quais os contribuintes estariam sujeitos à possibilidade de cobranças abusivas e comprometedoras de sua subsistência, o que deve ser combatido para equilibrar a relação entre o Estado-Fisco e a população.

Cumpra-se destacar que a própria distribuição de competências constitucionais é uma limitação ao poder de tributar do Estado, tendo em vista que, ao repartir as competências para instituir e cobrar os tributos entre os entes federativos, a Constituição impede que estes instituam e cobrem os tributos que a eles não couberam na divisão, evitando a bitributação do contribuinte¹¹. Veja-se o caso do ITBI, que é um imposto de competência municipal: não pode o estado ou a união instituir e cobrar o ITBI, pois a competência para instituí-lo e arrecadá-lo foi dada exclusivamente aos municípios¹².

Como dito acima, as limitações são constituídas por princípios, cujo papel é orientar a criação e a interpretação das leis tributárias e por imunidades, que dizem expressamente o que não pode ser tributado pelo legislador, ambos institutos diversos, mas complementares em suas funções de proteger os cidadãos das arbitrariedades do Estado em seu ímpeto arrecadatário¹³.

Nesse sentido, é importante compreender em que consistem as imunidades tributárias e mais especificamente aquela que trata do ITBI na integralização de bens imóveis, como se verá a seguir, a fim de estabelecer as bases para as discussões sobre os diferentes entendimentos acerca da referida imunidade.

2.2.1 Imunidades

Para a jurista e Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa, as imunidades veiculam situações de *intributabilidade* e possuem dupla natureza: por um lado

¹⁰ Hugo de Brito Machado Segundo faz ressalva importante quanto a esta classificação, pois apesar de determinados princípios serem assim considerados porque o são todas as normas importantes e fundamentais que decorrem de seu conteúdo, quando se observa a forma como prescrevem condutas, estes são, na verdade, regras, porque associam determinadas hipóteses ao cumprimento de certas consequências. Essa classificação quanto à forma de prescrever condutas não pode ser confundida com a ideia de relevância da norma, pois não se pode cogitar de “ponderar” normas como a anterioridade ou a irretroatividade, comumente chamadas de princípios, mas que na verdade prescrevem condutas como regras, não sendo passíveis de ponderação. In MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, n. p.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 377.

¹² Art. 156, II da CRFB/88: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 135.

seriam normas constitucionais que demarcam competência tributária, já que trazem hipóteses nas quais o tributo não pode ser cobrado e por outro seriam direito público subjetivo das pessoas por ela favorecidas de não se sujeitarem à tributação¹⁴. Com base nessa premissa, a autora conceitua imunidade tributária como sendo:

[...] a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação¹⁵¹⁶.

O Desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e jurista Leandro Paulsen define as imunidades como sendo “as regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária.”¹⁷

Já o professor Paulo de Barros Carvalho define imunidade tributária como:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas¹⁸.

Todos os conceitos têm denominadores comuns sobre imunidades que ajudam a compreender alguns pontos relevantes para este estudo. Inicialmente, destaca-se o fato de que as imunidades são fixadas somente na Constituição, de modo taxativo, diferindo, portanto, das isenções, que são normas instituidoras de benefícios fiscais editadas pelo próprio ente competente para instituir o tributo, no exercício dessa competência, desonerando operações ou contribuintes, em lei infraconstitucional¹⁹.

Essa exclusividade da Constituição para tratar de imunidades se dá porque estas são normas de competência tributária e, enquanto tais, somente poderiam ser previstas na Lei Maior, já que coube a ela realizar a distribuição de competências entre os entes federativos no

¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 112.

¹⁵ *Idem, Ibid.*

¹⁶ Sacha Calmon também aponta as imunidades como sendo descritoras de situações intributáveis. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 135.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2019, 111.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 205.

¹⁹ PAULSEN, *op. cit.*, 111-112.

Brasil²⁰. Esse, inclusive, é o segundo ponto importante das definições trazidas, pois sendo as imunidades normas de atribuição de competência, ainda que por meio de comandos negativos (não fazer, não tributar), as premissas que norteiam a sua interpretação não podem ser diferentes daquelas utilizadas para as normas atribuidoras de competência por meio de comandos positivos, já que a finalidade de ambas é a mesma, limitar o poder de tributar do Estado²¹.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, que se dedica a analisar o instituto das imunidades com maior profundidade, estas não seriam limitações à competência tributária, posto que limitações vêm em sentido contrário às competências e buscam amputá-las ou suprimi-las. As imunidades ajudam, na verdade, a estabelecer a faixa de competência atribuída a cada ente tributante, formando o feixe de atribuições de tais entes juntamente com outros mandamentos constitucionais²², o que corrobora com os pensamentos anteriores.

Nesse sentido também entende Sacha Calmon Navarro Coêlho ao dizer que as normas de tributação descrevem situações tributáveis, enquanto as normas *imunitórias* e isençionais descrevem situações *intributáveis* e que, no plano normativo, todas as previsões de *tributabilidade* e *intributabilidade* se juntam no descritor da norma tributária²³, ou seja, as imunidades também demarcam os limites sob os quais o Estado poderá legislar para instituir tributos.

Impende explicar que limitação constitucional ao poder de tributar é diferente de limitação das competências tributárias. O poder é algo político e relacionado à capacidade de realizar vontades, enquanto competência é um termo jurídico que deriva do Direito e que consiste nas atribuições oriundas da norma jurídica²⁴. Logo, as imunidades limitam o poder de tributar porque impedem que os entes políticos realizem determinadas vontades e tributem situações específicas que trariam mais arrecadação, ao passo em que são normas de competência negativa porque vedam a atribuição de determinadas ações a esses mesmos entes por meio da lei. Veja-se, portanto, que não há contradição em dizer que as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar e que são normas de competência tributária.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 206.

²¹ BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 29.

²² CARVALHO, *op. cit.*, p. 195.

²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 136.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 28.

Somando-se a isso, Paulo de Barros destaca a natureza estruturante das imunidades, pois elas atuam na construção de outras regras, quais sejam, as de incidência dos tributos. As imunidades precederiam, nos dizeres do autor, a questão da incidência da norma e do nascimento da obrigação tributária, ocupando-se da estruturação das normas de incidência e removendo de seu espectro as ocorrências vedadas por elas²⁵.

Ainda, o autor afirma que a imunidade deve estar perfeitamente qualificada e tipificada, de modo que não seja necessário utilizar nenhum outro recurso para a sua perfeita compreensão no mundo factual. A norma deve bastar em si mesma para delimitar a hipótese da imunidade, cabendo ao legislador infraconstitucional regular apenas os condicionantes fáticos que ela venha a abordar, se for o caso²⁶.

Essas características serão importantes na interpretação das normas imunizantes, especialmente na interpretação da norma imunizante do imposto sobre a transmissão de bens por ato oneroso *inter vivos*, pois todas as questões sobre a norma bastar em si mesma e caracterizar por completo a situação fática, além de estabelecer competências por comandos negativos limitando o poder de tributar do Estado deverão ser retomadas pelo intérprete no momento de perquirir o alcance da referida imunidade, haja vista as características do instituto não poderem ser olvidadas no estudo de seu conteúdo, sob pena de desnaturá-lo e violar os ditames do constituinte originário.

2.2.2 Interpretação das Imunidades

Sabe-se que as imunidades são normas constitucionalmente fixadas que limitam o poder de tributar do Estado e, portanto, auxiliam a estruturar as normas de incidência dos tributos, já que delimitam a competência para instituí-los por meio de comandos verbais negativos. Sabe-se também que elas são autoaplicáveis, possuindo em seu texto todos os elementos necessários à sua compreensão, de maneira que somente as condicionantes que eventualmente possuam sejam reguladas pelas leis infraconstitucionais. Diante disso, é preciso compreender, com base em tais características, como funciona a interpretação das imunidades tributárias.

Para o professor Hugo de Brito Machado, a imunidade, por integrar o texto constitucional, representa princípio superior no ordenamento jurídico que deverá guiar o

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 204-205.

²⁶ CARVALHO, *Ibid.*, p. 206-207.

intérprete, não podendo este se ater à interpretação literal da norma imunizante na busca por seu alcance e sentido exatamente porque esta é estabelecida na Constituição²⁷. Não se recomenda, portanto, empregar a literalidade por si só, posto que esse método não abrange todo o conteúdo da norma.

Nesse contexto, Regina Helena Costa explica que, quanto à finalidade, as imunidades podem ser classificadas em genéricas, que se dirigem a todos os entes tributantes e possuem elevada carga axiológica por resguardarem valores constitucionais, ou específicas, que se restringem a um único tributo e conseqüentemente à pessoa política competente para instituí-lo, protegendo valores mais limitados²⁸.

Diante dessa classificação, vê-se que as imunidades possuem cada qual a sua finalidade, algo que justifique a sua existência, pois o Estado não se absteria de cobrar tributos e diminuir a sua arrecadação se não houvesse motivo relevante para tanto, como a salvaguarda de atividades que também são essenciais ao interesse público a ponto de impedirem a incidência de tributos que as inviabilizariam ou reduziriam. Retomando o que disse Harada, as limitações constitucionais ao poder de tributar nas quais estão inseridas as imunidades existem para preservar a própria democracia, a economia e os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos²⁹.

Assim, questionar a finalidade da imunidade é tarefa imprescindível ao intérprete para delimitar o seu alcance, o que deve ser feito seguindo a mesma metodologia utilizada para a delimitação do alcance das normas atribuidoras de competência por comandos positivos porque, como se viu anteriormente, as normas que imunizam também são normas de competência, não podendo ser interpretadas de modo restritivo pelo fato de conterem hipóteses nas quais o tributo não poderá incidir.

Corroborando com o acima exposto, Regina Helena Costa defende o enfoque na teleologia da norma imunizante ao invés da discussão sobre uma interpretação mais ampliativa ou mais restritiva de seu conteúdo. Para a autora, a interpretação das imunidades deve ser feita na medida exata necessária para atingir o princípio ou valor nela contido, não de forma ampla, abrigando mais do que a Constituição queria proteger, nem de forma literal e restrita, estreitando indevidamente os limites da imunidade, pois, em ambos os casos, o desejo da Constituição estaria fragilizado³⁰.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 233.

²⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 113.

²⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 377-378.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo:

Apesar de a autora não expressar que o entendimento segundo a busca para atingir o princípio contido na imunidade seria para imunidades genéricas e não específicas, tendo em vista que estas têm sentido finalístico distinto daquelas por não inserirem em primeiro plano os princípios e valores constitucionais, como se verá adiante, o cerne do pensamento de Regina Helena continua aplicável à imunidade específica do ITBI, posto que consiste na interpretação teleológica da norma e não em questões restritivas ou ampliativas.

Nesse sentido e de modo complementar, em parecer sobre a incidência da contribuição do Programa de Integração Social (PIS) na venda de minerais, tendo como base de cálculo o faturamento das empresas, o mestre Geraldo Ataliba já defendia a interpretação das imunidades específicas em busca de seu sentido finalístico, diferenciando-as das imunidades genéricas, que deveriam ser interpretadas de modo amplo e abrangente:

Limitamo-nos a sublinhar ser necessário distinguir as (1) imunidades gerais, do art. 150, VI, das demais, que chamaríamos de (2) tópicas, ou especiais, porque limitadas a casos, situações ou fatos determinados. Essa classificação tem a utilidade de permitir suportar a conclusão - a que se é levado pela consideração sistemática dos preceitos envolvidos - de que as (1) gerais têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda, a liberdade religiosa, política, de informação etc.) enquanto que as (2) específicas devem ter sua interpretação condicionada à teleologia própria de cada preceito³¹.

O autor arremata o pensamento explicando que a interpretação sistemática da Constituição é que indica o grau de intensidade e amplitude das imunidades genéricas, por serem estas mais significativas e protegerem diretamente valores constitucionais que devem ter a sua eficácia assegurada por um entendimento mais abrangente, enquanto as imunidades específicas, esparsas na Constituição e sem vinculação direta a valores especiais, exigiriam pesquisa teleológica para determinar seu conteúdo, sentido e alcance, a fim de realizar a sua correta aplicação³².

O pensamento de Ataliba se adequa melhor à interpretação das imunidades, posto que considera as diferenças existentes entre elas, genéricas e específicas, que não podem ser ignoradas. Não se pode cogitar uma interpretação mais abrangente para as imunidades específicas quando estas existem para proteger prioritariamente circunstâncias especiais, não para garantir a eficácia de princípios constitucionais. Ainda que se possa extrair valores

Malheiros, 2001, p. 115-116 apud JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. **Interpretação das Imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 61.

³¹ ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios - faturamento - pis (parecer). **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. abr./ju 1994, p. 306-307.

³² ATALIBA, *Ibid.*, p. 308.

constitucionais importantes das imunidades específicas, estes exsurtem de forma mediata, em caráter secundário ao real objetivo da norma imunizante.

Assim, do mesmo modo que não se pode assumir como premissa a interpretação restritiva de uma imunidade pelo simples fato de ela reduzir o campo de incidência do tributo, em conduta que poderia ser considerada como em favor do Fisco, seria forçoso imprimir entendimento demasiadamente amplo às imunidades específicas por se observar em tais normas a intenção *mediata* de dar eficácia a algum princípio constitucional.

No caso da norma imunizante específica do ITBI, que será mais bem detalhado em momento posterior deste estudo, há uma clara intenção do constituinte originário em incentivar o surgimento de empresas no país, pois o exercício de atividades econômicas gera emprego e renda para a população, sendo esse o objetivo imediato da norma³³. Pode se dizer que, de forma mediata, o constituinte também resguarda a livre iniciativa, a autonomia privada e a busca do pleno emprego ao assegurar a imunidade em comento, mas essa proteção parece muito mais uma consequência que advém da imunidade do que o seu objetivo.

O mesmo ocorre com a imunidade do imposto sobre produtos industrializados que sejam destinados à exportação, por exemplo, prevista no art. 153, §3, III da Constituição. O objetivo do legislador não foi o de incentivar a livre iniciativa, mas sim o de favorecer o desenvolvimento econômico da indústria nacional, desonerando os produtos de produção brasileira voltados para a exportação, o que é bem mais específico. Se a medida acaba por ajudar a fomentar a livre iniciativa, essa é uma repercussão que ela causa, não a sua meta, pelo menos não *a priori*³⁴.

Por isso, admitir um entendimento abrangente das imunidades específicas sob o argumento de que é preciso salvaguardar os princípios constitucionais que elas albergam feriria a vontade do constituinte originário e afetaria o interesse público, já que a regra é a tributação e a imunidade é uma exceção e que ampliar o conteúdo das imunidades diminuiria a receita que Fisco teria para reverter em favor de toda a sociedade.

Não tem sido outro o entendimento recente do Supremo Tribunal Federal, que já destacou, em várias oportunidades, a relevância de se questionar a finalidade do preceito imunizante, em seu exercício hermenêutico. Destaque-se o RE 627815, de relatoria da Ministra Rosa Weber, que apesar de falar em interpretação mais abrangente para uma

³³ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 105.

³⁴ Outros exemplos de imunidades específicas estão previstos nos artigos 153, §4, II e 155, §2, X e §3 da Constituição Federal.

imunidade específica, o que não se reputa correto, não deixa de destacar o sentido finalístico da norma:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. [...] VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC³⁵.

Em suma, nesse e em outros acórdãos o STF vem demonstrando preocupar-se com a interpretação teleológica das imunidades tributárias, buscando compreender sua finalidade e denegando a sua concessão quando verifica algum desvirtuamento³⁶.

Nesse contexto, convém destacar que, apesar de os valores terem papel secundário no que diz respeito às imunidades específicas, isso não significa que não tenham importância na delimitação de seu conteúdo, ainda que seja para restringi-lo. Ao classificar as imunidades em condicionadas ou incondicionadas, a depender de sua aplicabilidade imediata ou dependente do cumprimento de outros requisitos, Leandro Paulsen afirma que mesmo as imunidades incondicionadas estarão sempre condicionadas à preservação do valor que as *inspiram*, sob pena de desvirtuar o texto constitucional³⁷.

Assim, o uso da palavra inspiração pelo autor é acertado, especialmente ao se ter em mente as imunidades específicas, que não asseguram valores prioritariamente, mas que certamente são inspiradas em certa medida por eles.

Em concordância com tal entendimento, iniciou-se uma discussão paralela e complementar ao alcance da imunidade do ITBI na integralização de bens imóveis, que é a cobrança posterior do tributo, quando da fiscalização das atividades da empresa, se constatado

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 627815. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4597978>>. Acesso em: 03 nov. 2019.

³⁶ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 330817. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630>>. Acesso em: 04 nov. 2019; Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo Regimental de Instrumento n.º 746263. Relator Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3423349>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 113.

que não há receita operacional. O caso é comum porque a constituição de empresas patrimoniais com o único fim de guardar o patrimônio dos sócios e de transmiti-lo aos herdeiros pelo valor das cotas, usualmente inferior ao real valor dos bens integralizados, é um mecanismo típico de planejamento tributário.

Desse modo, cria-se empresa que não exercerá nenhuma atividade empresarial e que não gerará renda nem empregos, mas que se beneficiará da imunidade do ITBI quando da integralização dos bens. A discussão já chegou aos tribunais pátrios de diversos estados da federação, que têm fundamentado suas decisões na interpretação teleológica do preceito imunizante, autorizando a cobrança do ITBI quando não se verifica a receita operacional da empresa justamente porque não se realiza o objetivo de gerar empregos e de fomentar a economia, que é o fim da imunidade³⁸.

Apesar de esta não ser a discussão principal do trabalho, é importante conhecer dela porque ela demonstra como a Corte suprema do país tem empregado as ideias ventiladas acima sobre a teleologia das normas imunizantes e porque será útil mais à frente quando se discutirem as correntes sobre a cobrança de ITBI sobre o valor excedente nas integralizações, notadamente aquelas que entendem ser devido algum tributo na operação, seja o ITBI, seja o ITCMD.

Logo, depreende-se de todo o exposto que se deve perseguir a finalidade da norma imunizante do ITBI para a sua correta aplicação. Não se deve privilegiar a sua interpretação mais abrangente, como se fosse uma norma imunizante de caráter geral, nem sua interpretação restritiva, por conceder um benefício ao contribuinte³⁹.

2.2.3 A imunidade específica do art. 156, §2, I da Constituição Federal

Após o breve estudo das imunidades e de suas principais características, passa-se à análise da imunidade específica objeto deste trabalho, que é a imunidade do imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis por ato *inter vivos* nas operações de integralização de capital social por meio de bem imóvel, prevista no art. 156, §2, I da CRFB/88:

³⁸ Cf. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação e Reexame Necessário n. ° 70079841599. Relatora: Iris Helena Medeiros Nogueira. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>>. Acesso em: 04 nov. 2019; Cf. SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. ° 1029071-52.2018.8.26.0114. Relator: Luiz Burza Neto. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12399582&cdForo=0>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

³⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 114.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil⁴⁰;

Além da previsão constitucional, o imposto, sua imunidade e a exceção a ela também estão presentes no Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 35, 36 e 37⁴¹. Apesar de o Código mencionar que a competência sobre o ITBI é dos estados, o tributo é verdadeiramente competência dos municípios, sendo a divergência decorrente do fato de que o CTN é anterior à Constituição de 1988, quando a ordem constitucional vigente incluía no âmbito de incidência do ITBI a transmissão de bens imóveis *causa mortis*, delegando a competência sobre o que à época era um único tributo aos estados membros da federação⁴².

Com o advento da nova ordem constitucional, a Constituição de 1988 passou a diferenciar a transmissão de bens imóveis *causa mortis* da transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos*, que viraram o ITCMD, de competência dos estados e o ITBI, de competência dos municípios, ampliando a incidência do ITCMD para incluir as doações e os bens móveis⁴³. Por isso, tendo em vista que a Constituição é posterior e hierarquicamente superior ao Código Tributário, este deve ser interpretado sempre com cautela e à luz do texto constitucional, não o contrário, de modo que o ITBI deve ser entendido como sendo competência dos municípios⁴⁴.

Assim, o ITBI é um imposto de competência dos Municípios que incide sobre operações onerosas, ou seja, não gratuitas, entre pessoas vivas, que envolvam a transferência da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis e dos direitos a eles relativos⁴⁵. É o caso

⁴⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitucao.htm>. Acesso em: 01 nov. 2019.

⁴¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 09 nov. 2019.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 364.

⁴³ MACHADO, *Ibid.*, p. 365.

⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018, n. p.

⁴⁵ MACHADO, *op. cit.*, p. 405-406.

da dação em pagamento, da permuta de imóveis, da compra e venda, da cessão de direitos hereditários, do resgate de aforamento, da arrematação judicial, dentre outras operações que implicam na alteração da titularidade do imóvel no registro imobiliário. A função desse tributo é predominantemente fiscal, pois seu objetivo é o de arrecadar recursos financeiros para os municípios⁴⁶.

Acerca das imunidades do ITBI, foca-se na primeira parte da norma imunizante transcrita acima, que é a que interessa a este trabalho, qual seja, a que trata da transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, salvo se a atividade preponderante dessa empresa for a compra e venda, a locação ou o arrendamento dos imóveis. Para os fins deste estudo, a parte remanescente, que estende a imunidade às operações societárias de cisão, incorporação, fusão ou extinção da pessoa jurídica, é de menor relevância.

Nesse cenário, a imunidade do ITBI se enquadra no que Regina Helena e Geraldo Ataliba caracterizam como imunidade específica, como mencionado anteriormente, já que atinge unicamente esse imposto e que é voltada para os Municípios, que o instituem. Além disso, essa imunidade é circunstancial, ela protege uma situação específica restrita pela descrição da norma constitucional⁴⁷, que deve qualificar completamente a referida situação, como disse Paulo de Barros em citação feita neste trabalho, não tendo como finalidade precípua a proteção de valores constitucionais básicos e abrangentes.

Convém assinalar que a tanto a Constituição como o CTN trouxeram exceção à imunidade do ITBI, qual seja, aquelas empresas que possuem como atividade preponderante a compra e venda de imóveis, a locação de imóveis ou o arrendamento de mercantil⁴⁸. O art. 37, §1 do CTN explicita em que consiste essa atividade preponderante: quando a empresa adquirente tem mais de cinquenta por cento de sua receita operacional oriunda dessas atividades, nos dois anos anteriores ou subsequentes à integralização⁴⁹.

Acerca da circunstância protegida da incidência do ITBI, que é a integralização de bens imóveis em empresas em realização de capital social, cumpre explicar em que consiste a

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 406.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios - faturamento - pis (parecer). **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. abr./ju 1994, p. 307.

⁴⁸ O CTN não fala em arrendamento mercantil, mas, como há previsão constitucional e considerando a superioridade normativa da Constituição, é certo que empresas cuja atividade principal seja o arrendamento mercantil de bens imóveis não disfrutem da imunidade, devendo recolher o ITBI.

⁴⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 09 nov. 2019.

integralização e a realização de capital social para que se compreenda posteriormente a finalidade da norma constitucional. Ressalte-se que tais conceitos são retirados do direito privado e que as normas tributárias não podem alterá-los para definir ou limitar competências tributárias, conforme determina o art. 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. 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 tributárias⁵⁰.

Para o professor Hugo Segundo, o artigo supramencionado afirma o óbvio quanto à impossibilidade de legislação infraconstitucional alterar a Constituição, mas, quanto ao emprego de conceitos do direito privado pelo texto constitucional, o raciocínio não seria o mesmo. Segundo o professor, ao afirmar que determinada palavra empregada na Constituição deve ser interpretada conforme seu significado no direito privado porque assim determina o art. 110, estaria se interpretando a Constituição à luz do CTN, o que não seria correto. Se, no entanto, a palavra empregada já tem significado definido em legislação anterior, o autor questiona porque recorrer a outros significados não jurídicos para a sua interpretação, que não o que já está posto⁵¹.

Neste trabalho, considera-se que os conceitos do art. 156, parágrafos e incisos de fato decorrem do direito privado e que o intérprete deve se ater a isso em sua análise, incidindo, portanto, a vedação do art. 110 quanto à alteração, pelas leis tributárias, de tais conceitos do direito privado que foram empregados no texto constitucional. Não se vê motivo para crer que o constituinte empregou palavras como bens imóveis, direitos reais e realização de capital em sentido diverso do que faz a legislação que trata do direito privado, sendo este inclusive o entendimento de Kiyoshi Harada em suas reflexões sobre o ITBI⁵².

Ante o exposto, passa-se aos conceitos relevantes para a compreensão da situação fática abrangida pela imunidade tributária do ITBI, quais sejam, capital social e integralização de imóvel (aqui incluso a *realização de capital*), ambos conceitos doutrinários, pois carecem de definição legal.

⁵⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 09 nov. 2019.

⁵¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018, n. p.

⁵² HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, n. p.

Ainda que sejam conceitos doutrinários cujo significado pode ser adaptado pelo intérprete para os fins do direito tributário⁵³, é preferível fixar esses conceitos no âmbito da doutrina de direito privado, que melhor conhece de seus próprios institutos, não se admitindo adaptações que podem distorcer por completo o significado da norma e desembocar em entendimentos apriorísticos contra ou a favor do fisco a depender do interesse do intérprete. Além disso, os conceitos foram utilizados pela própria Constituição, de maneira que já não se admitiria sua alteração, independentemente de serem ou não legais ou doutrinários, pois alterá-los significaria alterar a própria Constituição por meio de lei infraconstitucional, o que não se pode admitir.

Primeiro, estuda-se o que é capital social. Toda empresa precisa de um patrimônio que assegure o desenvolvimento de suas atividades nos estágios iniciais, tendo em vista que ela precisará de um espaço físico para operar, de maquinário ou pelo menos de computadores, de alguns funcionários, de recursos para adquirir matéria prima ou ferramentas para a execução dos serviços, dentre outras coisas. Esse patrimônio inicial é fornecido pelos sócios da empresa no momento de sua constituição ou até mesmo posteriormente, em sede de aumento de capital e é denominado de capital social.

Para transmitir o patrimônio à empresa e *realizar* o seu capital social, os sócios fazem uma operação chamada de integralização⁵⁴, que nada mais é do que a transferência dos bens imóveis ou direitos a eles relativos para a pessoa jurídica por meio do ato societário competente, em pagamento do capital que foi declarado no ato como sendo a contribuição daquele sócio para a empresa, ou seja, do capital subscrito⁵⁵. Logo, realizar o capital é concretizar a transmissão dos bens para a empresa, ou seja, o mesmo que integralizar.

É certo que a operação acima descrita caracteriza perfeitamente uma transmissão onerosa de bens imóveis entre pessoas vivas, o que a enquadraria no âmbito de incidência do ITBI. A transmissão é onerosa porque o sócio receberá quotas ou ações da empresa em valor correspondente ao capital que ele subscreveu, logo haverá contrapartida financeira em troca da transferência do bem e entre pessoas vivas porque o imóvel sairá da pessoa física do sócio para integrar o patrimônio da pessoa jurídica⁵⁶.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 113.

⁵⁴ É comum o uso da palavra *incorporação* para representar a mesma operação de transferência de bens e valores para a empresa em pagamento do capital social. Neste estudo, opta-se pelo uso somente da palavra *integralização*, por se reputar mais adequado, assim evita-se que a incorporação como operação societária seja confundida com a incorporação imobiliária objeto da Lei n.º 4.591/64.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, n. p.

⁵⁶ SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves. **Holding familiar [livro eletrônico]: visão jurídica do**

Portanto, a imunidade prevista no art. 156, §2, II destina-se exatamente a essa operação, de maneira que o sócio não precise recolher o ITBI ao transferir os bens imóveis ao capital social da empresa. Agora, passa-se à compreensão do porquê de tal imunidade.

2.2.4 A finalidade da norma imunizante do ITBI segundo sua interpretação teleológica

Já se sabe que as imunidades constitucionais podem ter caráter genérico ou específico e, nesse último caso, que elas têm o seu sentido e alcance preenchidos por meio da interpretação teleológica do preceito imunizante. Sabe-se também que é essa a categoria da imunidade do ITBI na integralização de bem imóvel ao capital social de empresa, qual seja, a de imunidade específica, restrita a uma circunstância em particular.

Do ponto de vista hermenêutico, Ricardo Soares define interpretação teleológica como aquela que procura delimitar o fim, ou seja, a razão essencial da norma, para a partir dela encontrar o seu real significado. A delimitação do sentido da norma requer, portanto, a compreensão dos fins para os quais ela foi elaborada⁵⁷.

No mesmo sentido, para o professor Glauco Barreira Magalhães Filho, a interpretação teleológica é

[...] a interpretação da norma a partir do fim (vantagem) social a que ela se destina. É uma interpretação que faz da norma um meio para atingir um fim, sendo que o meio será valorado pela sua aptidão para atingir o fim do modo mais efetivo possível dentro das circunstâncias dadas (pragmatismo, utilitarismo). Dentro dessa premissa, o sentido literal do dispositivo ganha maleabilidade para se subordinar ao fim social colimado⁵⁸.

Hugo de Brito Machado também entende que a interpretação teleológica valoriza o elemento finalístico, ou seja, o fim para o qual a norma foi elaborada para que se extraia do texto significado compatível com o que foi vislumbrado pelo legislador. O ilustre professor faz ressalva importante no sentido de que nenhum dos métodos interpretativos é totalmente seguro e conduz a um resultado completamente certo, recomendando o uso de todos os métodos e a comparação das conclusões obtidas⁵⁹.

planejamento societário, sucessório e tributário. São Paulo: Trevisan Editora, 2017, p. 135.

⁵⁷ SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e Interpretação Jurídica.** 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 50.

⁵⁸ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Curso de Hermenêutica Jurídica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 72.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 108.

De fato, o uso conjunto das técnicas interpretativas e a comparação dos resultados daria maior segurança ao aplicador da lei, mas aqui se opta por privilegiar a finalidade da norma por se reputar ser esta a técnica mais adequada dentre as demais para a identificação de seu conteúdo, além de ser uma forma de delimitação do estudo, posto que é inviável realizar todo esse exercício para a norma imunizante do ITBI somente neste trabalho.

Outra consideração relevante do professor Hugo de Brito é o critério de escolha dos significados obtidos como aquele que realiza melhor o fim colimado pela norma. No entendimento do professor, tal escolha é um ato de política jurídica e deve prevalecer o entendimento que melhor efetive os valores fundamentais que o direito busca preservar⁶⁰.

É importante frisar que a proteção dos valores fundamentais do direito está em consonância com uma interpretação que se atenha à limitação circunstancial protegida pela norma. No caso da imunidade do ITBI, resta claro não ser o objetivo imediato da norma a realização de princípios constitucionais, mas sim a proteção de uma situação específica. Compreender que a norma possui esse entendimento e não outro mais abrangente é um ato de política jurídica e contribui para a preservação de valores fundamentais do direito, como o interesse público, por exemplo. Não se vislumbra contradição entre esse entendimento e a afirmação anterior de que a norma imunizante protege valores apenas de modo mediato.

Portanto, a interpretação teleológica é a interpretação da norma conforme a sua finalidade, por meio dela o texto é analisado como um caminho para realizar o objetivo daquela norma, o que inclusive permite alguma flexibilização do significado literal do texto. Apesar de não ser o único método possível e de não necessariamente fornecer um resultado completamente seguro, o elemento finalístico é o que se considera como o mais adequado à busca do alcance da norma constitucional imunizante específica, pois permite que se extraia do texto a circunstância exata que ele objetiva proteger.

Sobre a norma imunizante do ITBI, Sacha Calmon afirma que a sua finalidade é facilitar a mobilização e a desmobilização dos bens para também facilitar as operações societárias como a fusão, a transformação, a cisão e a extinção de empresas sem as burocracias advindas do recolhimento do ITBI para os imóveis que estejam envolvidos nessas operações⁶¹.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 108.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 338.

Ainda, Cláudio Carneiro diz que a imunidade do ITBI na integralização de imóveis tem como objetivo a proteção da capitalização e do desenvolvimento econômico das empresas⁶².

Observa-se o mesmo entendimento no Poder Judiciário, citando-se, a título exemplificativo, um trecho do voto do Desembargador Henrique Harris Júnior, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em apelação cível na qual os apelados pleiteavam o reconhecimento da imunidade, em operação de integralização. No voto, o Desembargador destaca que a finalidade da norma imunizante está amparada no art. 1, IV da Constituição, que traz a livre iniciativa como fundamento da República, sendo tal finalidade promover a constituição de novas empresas e fomentar a atividade empresarial, por meio da concessão de facilidades à mobilização de bens imóveis⁶³.

Depreende-se do exposto que, a finalidade precípua da norma imunizante do ITBI, no que tange à integralização de bens imóveis, é a de facilitar a criação e o desenvolvimento das empresas, seja na abertura dessas empresas, seja em aumento de capital, permitindo a fluidez de seu crescimento econômico e o consequente desenvolvimento da economia.

Certamente não foi o objetivo da Constituição o de favorecer unicamente aos empresários, instituindo imunidade que os beneficia por algum *lobby*, em razão de sua força política, como se poderia defender. Também não se nega a possibilidade de ter existido articulação política nesse sentido, mas esse não é o objeto da discussão deste trabalho. O que se almeja demonstrar é que, ao facilitar a constituição e o aumento de capital social pelas empresas, o legislador constitucional pensou além de favorecimentos pessoais, vislumbrando os benefícios coletivos existentes com a instituição da norma.

Ora, se as empresas vão surgir com maior facilidade porque os sócios poderão integralizar sua participação com imóveis, economizando valor considerável que seria

⁶² CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 105.

⁶³ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação/Remessa Necessária n. ° 1006101-94.2016.8.26.0157. Relator: Desembargador Henrique Harris Júnior. Disponível em: <

destinado aos cofres dos municípios com o recolhimento do ITBI, é muito provável que isso auxilie no desenvolvimento econômico local, não somente daquela empresa específica, já que mais empresas vão surgir e que haverá maior movimentação dos negócios, mais competição entre as empresas e mais emprego para a população.

Admite-se não se conhecer de base empírica para tal afirmação, mas é razoável concluir que era essa a intenção do constituinte ao conceder imunidade do ITBI na integralização de imóveis, a de facilitar o surgimento das empresas para fomentar a economia e a geração de emprego e renda, em benefício de toda a coletividade. Inclusive, a Constituição prevê, em seu art. 170, caput e incisos IV e VIII, que a ordem econômica do país é fundada na livre iniciativa e deve observar os princípios da busca do pleno emprego e da livre concorrência, dentre outros, o que está em consonância com os fins da imunidade do ITBI⁶⁴. Ao analisar o texto constitucional como um todo, pode-se concluir que esses são os princípios mediamente protegidos pela imunidade do ITBI.

Se essa finalidade é ou não alcançada na prática, essa é uma outra discussão que não será desenvolvida a fundo neste estudo, posto não ser este o seu objeto, mas ela será brevemente retomada no capítulo seguinte, quando se abordarem as correntes acerca da cobrança ou não do ITBI sobre o valor excedente na integralização de imóveis, quando se discutir o uso da imunidade como parte de mecanismos de planejamento sucessório e tributário.

⁶⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 01 nov. 2019.

3 A (NÃO) TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR AVALIADO E O VALOR DECLARADO NA INTEGRALIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS

Tendo em vista que já foi esclarecida a finalidade da norma imunizante do imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis por ato *inter vivos*, mais especificamente no que tange à transmissão desses bens às pessoas jurídicas integradas pelos sócios em realização de capital, cuida-se das diferentes teses sobre o alcance dessa norma imunizante.

Retomando brevemente a caracterização do problema objeto deste estudo, os municípios têm interpretado restritivamente a imunidade constitucional do ITBI, entendendo que ela se limita ao valor que foi declarado pelo sócio no ato societário da empresa, tributando, portanto, o valor excedente, que decorre da avaliação do imóvel feita pelo próprio município, no momento de auferir a quantia que será base de cálculo do imposto.

Nesse contexto, a base de cálculo do ITBI consiste no valor venal do imóvel, sendo este o valor máximo no qual o imóvel poderia chegar em uma compra e venda à vista, em condições normais de mercado⁶⁵. Esse valor geralmente é maior do que o valor pelo qual o bem é integralizado por diversos motivos que serão abordados nos tópicos seguintes, o que gera o excedente sobre o qual os municípios fazem incidir o ITBI.

Exemplificando, os futuros sócios desejam abrir uma empresa de responsabilidade limitada e, para tanto, elaboram o contrato social no qual distribuem a participação que caberá a cada um, informam qual será o capital social e determinam a forma como ele será integralizado. Desse modo, o contrato prevê que cada cota do capital social valerá R\$ 1,00 (hum real) e que um dos sócios realizará a parte que lhe cabe por meio da transferência de um imóvel, declarando que seu preço é de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), recebendo, em troca, duzentos e cinquenta mil cotas da empresa.

Ocorre que o imóvel vale, na realidade, R\$ 1.000.000,00 (hum milhão de reais), fato que é constatado pela prefeitura no momento em que esta elabora o parecer sobre o reconhecimento ou não da imunidade requisitada pela empresa, ao avaliar o imóvel. Assim, a prefeitura concede a imunidade sobre os R\$ 250.000,00, lançando o ITBI sobre os R\$ 750.000,00 (setecentos e cinquenta mil reais) resultantes da diferença entre os um milhão e que ela identificou como sendo o real preço do imóvel e os duzentos e cinquenta mil que foram declarados no ato societário.

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 471.

Diante de tal cenário, analisa-se agora as três principais teses sobre a constitucionalidade dessa cobrança. A primeira delas defende a inconstitucionalidade da cobrança e a concessão de imunidade total na circunstância exposta. A segunda defende a constitucionalidade da cobrança, sendo devido o ITBI sobre o valor excedente e a terceira defende que o excedente deve sim ser tributado, mas não pelo ITBI e sim pelo ITCMD.

3.1 A inconstitucionalidade da cobrança do ITBI sobre o valor do excedente

A primeira corrente que trata da incidência do ITBI sobre o valor do excedente na integralização defende a inconstitucionalidade da cobrança pelos seguintes motivos predominantes: (i) ausência de previsão Constitucional para essa limitação, (ii) permissão da Receita Federal para integralizar o imóvel pelo valor constante na declaração de bens da pessoa física e (iii) violação da finalidade do preceito imunizante. Até o momento em que se redige este trabalho, não se encontram muitas fontes para embasar o entendimento em estudo, salvo pareceres informais e artigos de opinião de advogados e escritórios de advocacia e algumas decisões dos tribunais de justiça. A seguir, veja-se ponto a ponto dessa corrente.

Acerca da ausência de previsão constitucional, argumenta-se que a Constituição não previu expressamente em seu texto a limitação da imunidade pelo valor declarado na operação societária. Sempre que a Constituição desejou limitar uma imunidade, ela assim o fez, de modo expresso, como no caso de a atividade preponderante das empresas ser a compra e venda ou a locação de imóveis ou ainda o arrendamento mercantil, de modo que se o legislador quisesse limitar o ITBI ao valor declarado na operação, ele assim teria feito. Abaixo, acórdão recente da 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do estado do Ceará nesse sentido:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS À SOCIEDADE EMPRESÁRIA PARA FINS DE REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE O VALOR DO IMÓVEL EXCEDENTE À INTEGRALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, §2º, I, DA CF/88. PRECEDENTES. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO. 1. O cerne da pretensão recursal consiste em analisar o alcance da imunidade do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis nas hipóteses de transferência de imóveis para integralização de capital social de empresas, que não exercem, de forma preponderante, a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição, quando o valor da avaliação ultrapassar o da cota realizada, diante do preconizado no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal. [...] 4. Não cabe ao intérprete ampliar as exceções às hipóteses de imunidade justamente onde o legislador constitucional preferiu não fazê-lo (silêncio eloquente), sob pena de se comprometer a força normativa e a efetividade do texto constitucional. 5. O critério escolhido pelo constituinte para a fruição (ou

não) da benesse ora em debate foi a natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica (se de caráter imobiliário, ou não), de forma que a identificação do suporte fático da norma imunizante em nada se relaciona com o valor do imóvel transferido ao patrimônio da pessoa jurídica. Desse modo, evidencia-se o direito líquido e certo da impetrante, ora recorrente, de gozar da imunidade tributária em alusão. 6. Precedentes desta 1ª Câmara de Direito Público em cosos de semelhante índole. APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDA E PROVIDA. SEGURANÇA CONCEDIDA⁶⁶.

Veja-se que o acórdão ementado acima fala em “silêncio eloquente” do legislador constitucional quanto a outras possíveis limitações da imunidade tributária, dando a entender que esse silêncio foi intencional, sendo a única condicionante imposta à fruição da imunidade a constatação de que a atividade preponderante da empresa não se enquadra nas supramencionadas.

Além disso, ainda no âmbito da ausência de previsão constitucional, defende-se que as hipóteses de incidência dos impostos são taxativas e não admitem interpretação extensiva, especialmente no sentido de prejudicar o contribuinte. Esse entendimento decorre do art. 150, I da Constituição Federal, que trata do princípio da legalidade tributária, segundo o qual é vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem lei prévia que o estabeleça⁶⁷.

Ousa-se discordar de tais argumentos.

A respeito da ausência de previsão constitucional para a limitação do alcance da imunidade na integralização, não se pode presumir que se o legislador quisesse limitá-la ao valor da operação, ele assim teria feito, pois a discussão sobre o tema é relativamente recente e posterior à própria Constituição. À época em que o texto constitucional foi promulgado, é difícil crer que já existia a controvérsia sobre o alcance da imunidade em relação ao valor da operação, de modo que o legislador teria intencionalmente deixado de prever tal limitação. Se assim fosse, o argumento também seria aplicável pela via inversa, posto que caberia o

⁶⁶ CEARÁ. Tribunal de Justiça do estado do Ceará. **Apeação Cível em Mandando de Segurança n. ° 0188698-52.2017.8.06.0001**. Relator: Paulo Airton Albuquerque Filho. Disponível em: <[⁶⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <\[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm\]\(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm\)>. Acesso em: 01 nov. 2019.](https://esaj.tjce.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=3257949&cdForo=0&uuidCaptcha=sajc aptcha_db30230cc95d41c29b989b800f24f5b1&g-recaptcha-response=03AOLTBLT5cq-CQFG0rnEJbitCj41rcwjF4I52KQWPGoHXVj_-xd2P1WfLRPp13RX0jQdxRqkrZ1X65Gys6ictQFOnFIU5XJdKMctfGR4EgL4zOCNmQwqY5vte40brdz_150Llk5SJmN3SLr7zQu3BwYovEaC_-LdjV6yX39vND1iv4-3ZagYcXC7iQpZD7hb81FRvF39Wn2NavOVcExlsyy6FcTzcLP7b60S0SO1idmpu2AjzcsIA7FB7nj8fOEJCvj5gWB00H1EopPKeEUOyEf9dhEEnteyb2sDb3IA-zjWtocBNBZsz0a39Yye6qlG34c8svGg-d_pyA6wvvtFhzTnVr0hmVSj7fpIa3ftumGRRlxR0GKiEUZLmbzREcbaEUlbzwieQCSLM3H8ng77mrDwJHZu sg5JvwuAY9B0SvPKrjTE43d3sBots_SBTQc6SIU2pJOhK1hBpET2nHMR8ALUln2SEToF-B4pWeH8Ksrgaj0d52UzldxUTMQc__pgYOzdLBjIo94fY> . Acesso em: 12 nov. 2019.</p>
</div>
<div data-bbox=)

questionamento sobre porque o legislador não foi mais claro e definiu de pronto que a norma não alcança o valor venal do imóvel transmitido para a sociedade.

Impende ressaltar que o primeiro acórdão sobre a matéria de que sem tem notícia é o próprio caso referência da Repercussão Geral, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que data do ano de 2012⁶⁸. Até então, o que se observa em buscas jurisprudenciais nos maiores tribunais de justiça do país é que a discussão sobre a imunidade do ITBI na transferência de imóveis para empresas em realização de capital se limitava à questão da atividade preponderante da pessoa jurídica e em como se dá a comprovação de tal atividade. Somente após a decisão do TJSC é que outros municípios passaram a adotar o entendimento do Município de São João Batista e assim a problemática foi sendo delineada no cenário nacional.

Logo, dado o surgimento recente da controvérsia, é de se supor que o constituinte ainda não havia pensado no problema no momento de construir a norma, o que também se depreende do fato de que o legislador não tem como prever todas as questões que decorrerão da circunstância fática abrangida pelo dispositivo legal ou de sua aplicação ao longo dos anos. É na mesma perspectiva que Carlos Maximiliano afirma, citando Lorenz Brütt e Géza Kiss, que a ação do tempo é irresistível, sem respeitar a aparente imobilidade dos códigos, aplicando-se ao mesmo texto legislativo figuras jurídicas diversas e resolvendo conflitos que o legislador não poderia prever⁶⁹.

No que tange à hipótese de incidência tributária e à estrita legalidade, a norma que institui o imposto com todos os requisitos necessários para a sua exigibilidade existe, no art. 156, II da Constituição e no art. 35 do Código Tributário. E, conforme já demonstrado neste trabalho, a situação de transferência do imóvel à sociedade para formar o capital social se enquadra em tal hipótese de incidência. O que se discute é o alcance da imunidade constitucional para essa situação, não a instituição de tributo sem previsão legal para tanto. Se a norma imunizante não existisse, a norma tributadora incidiria plenamente no caso fático.

Quanto à autorização da Receita Federal para integralizar o imóvel pelo seu valor declarado, esse é um argumento que mostra maior solidez. A Lei nº 9.249/95, que altera a legislação do imposto de renda, autoriza, em seu art. 23, que a transferência de bens e direitos de pessoas físicas para pessoas jurídicas seja feita pelo valor constante na respectiva

⁶⁸ Cf. SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Apelação Cível em Mandado de Segurança n.º 2011.073712-5**. Relator: Desembargador Jaime Ramos. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=itbi%20imunidade%20integraliza%E7%E3o&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAL9iPAAJ&categoria=acordao>. Acesso em: 11 nov. 2019.

⁶⁹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, n. p.

declaração de bens e direitos, que seria a declaração do imposto de renda, ou pelo valor de mercado, em ambos os casos quando em integralização de capital⁷⁰.

Nota-se que a lei facultou à pessoa física escolher o valor que esta utilizará para transferir os seus bens para empresas, se seria o valor que consta em sua declaração de bens à Receita Federal ou se seria o valor de mercado desses bens, atribuindo consequências a cada caso. Se a transferência for feita pelo valor da declaração, a pessoa física deverá substituir o bem em sua próxima declaração pelas cotas ou ações que receber da empresa, no mesmo valor pelo qual o bem foi integralizado. De outro lado, se a pessoa física integralizar o bem pelo valor de mercado, a diferença entre o valor que foi integralizado e o valor que consta na declaração será tributada como ganho de capital⁷¹.

Insta esclarecer que o ganho de capital é um dos fatos tributáveis pelo imposto de renda, conforme determina o art. 21 da Lei n.º 8.981/95⁷². Em resumo, ele consiste na diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito é alienado e o valor pelo qual ele foi adquirido pelo alienante. Assim, o efeito prático de se integralizar o bem pelo valor que consta na declaração (valor de aquisição) é não recolher o imposto de renda que incidiria sobre essa diferença de valores, o que tem respaldo na legislação tributária.

A título de exemplificação, imagine-se que o sócio transferiu para a empresa um imóvel pelo valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), que foi o valor pelo qual o sócio adquiriu esse bem. Em retribuição, o sócio recebe cotas da empresa equivalentes a esse mesmo valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), que ele fará constar em sua declaração pessoal do imposto de renda, sem qualquer tributação.

Ocorre que, na prática, o valor de mercado do imóvel é de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). Se o sócio tivesse integralizado o bem pelo seu valor de mercado, teria que pagar à União o imposto de renda calculado sobre o ganho de capital que ele obteve, que foi de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais). Como optou pela transferência pelo mesmo valor de aquisição, a empresa é quem pagará, se vier a alienar esse bem no futuro, pelo ganho de capital obtido, pois em sua contabilidade terá recebido um bem por R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) que transferirá pelo dobro do preço.

⁷⁰ BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 12 nov. 2019.

⁷¹ *Idem*.

⁷² BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de fevereiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso em: 12 nov. 2019.

Portanto, o ente tributante que está efetivamente deixando de receber valores é a União, já que cabe a ela instituir e cobrar o imposto de renda⁷³, mas ela mesma permite que as pessoas físicas se utilizem desse mecanismo contábil para diminuir seus encargos tributários. A parcela excedente que decorre da diferença entre o valor de mercado e o valor da declaração seria tributável pelo imposto de renda, não pelo ITBI, de maneira que o argumento segundo o qual os municípios se utilizam de tal parcela para arrecadar é procedente. Observe-se que, se o sócio tivesse optado por integralizar o bem pelo valor de mercado, ele teria recolhido o ganho de capital, mas teria disfrutado da imunidade integral do ITBI, já que nesse caso não haveria valor excedente a tributar.

Ainda sobre esse mecanismo contábil, no acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que originou o debate em torno do tema pelo Supremo, o relator Jaime Ramos chega a afirmar que a situação é curiosa porque ele não compreende como o valor excedente dos imóveis integralizados vai ser acomodado na contabilidade de partidas dobradas da empresa⁷⁴. Esse método consiste na existência de um débito para um crédito de igual valor ou em um ou vários débitos para um ou vários créditos de igual valor. Portanto, não há débito sem o crédito correspondente e a soma de todos os débitos deve ser igual à soma de todos os créditos⁷⁵. Como a empresa estaria recebendo um valor excedente em teoria não vinculado a qualquer operação, ela estaria desrespeitando a regra das partidas dobradas.

Discorda-se do entendimento do desembargador, pois, como se viu acima, ao integralizar o imóvel pelo seu valor contábil, não há valor excedente, tanto é assim que o sócio recebe as cotas correspondentes ao exato valor que integralizou, como a própria lei determina que seja feito. Na contabilidade da empresa, constará o recebimento do bem pelo valor que foi integralizado, não havendo que se falar na existência de excedente ou na acomodação de valores excedentes. Portanto, não há desrespeito às regras contábeis quando se lança o imóvel pelo seu valor histórico, sem fazer constar a diferença para o valor de mercado.

⁷³ Cf. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 nov. 2019.

⁷⁴ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível em Mandado de Segurança n. ° 2011.073712-5. Relator: Desembargador Jaime Ramos. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=itbi%20imunidade%20integraliza%E7%E3o&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAL9iPAAJ&categoria=acordao>. Acesso em: 11 nov. 2019.

⁷⁵ MARION, José Carlos; SANTOS, Ana Carolina Marion. **Contabilidade Básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018, n. p.

O terceiro motivo pelo qual se defende o afastamento da cobrança do ITBI nas operações de integralização é o suposto desvirtuamento da finalidade da imunidade ao se efetuar a cobrança do imposto.

No capítulo anterior, desenvolveu-se breve análise sobre a imunidade específica do ITBI e a sua interpretação, concluindo-se que a técnica mais adequada para melhor delimitar a abrangência da referida imunidade seria a interpretação teleológica, que considera o elemento finalístico do texto. Adicionalmente, com a aplicação da interpretação teleológica, concluiu-se que a finalidade da imunidade constitucional do ITBI é facilitar a criação e a expansão de empresas, desonerando-as dos encargos necessários para tanto e reduzindo a burocracia para movimentar recursos por meio de bens imóveis, no intuito de fomentar a economia e de gerar emprego e renda. Com isso, a imunidade contribui para o fortalecimento da livre iniciativa e da autonomia privada, que têm igual importância para o desenvolvimento econômico do país.

Nesse sentido, para aqueles que se opõem à cobrança do valor excedente do imóvel na integralização, a conduta dos municípios implicaria em tornar inócua a finalidade da norma imunizante, pois a incidência do tributo aumentaria os custos para a abertura das empresas, dificultando o início e a expansão dos negócios e reflexamente atingiria o desenvolvimento econômico e a geração de empregos.

De fato, a incidência do tributo afeta negativamente a criação e a expansão de empresas, posto que onera as operações societárias e torna desvantajoso à pessoa física realizar o seu capital social em bens imóveis. Se o aspirante a sócio não possuir dinheiro ou outros bens ou direitos com os quais possa contribuir para a sociedade empresária, ele terá uma caminhada mais difícil para um dia se tornar empresário ou mesmo para integrar outras empresas já existentes, além de a empresa também sair em desvantagem por deixar de receber um bem que lhe poderia ser muito útil como sede ou local propício para o desenvolvimento de suas atividades.

No entanto, cabe ressalva importante sobre o conseqüente fomento à economia e a geração de emprego e renda, visto que não se conhece de qualquer evidência ou estudo relacionando a imunidade do ITBI a tais benefícios. Certamente há uma expectativa de que a imunidade contribua para isso juntamente com outros fatores, como a desburocratização das juntas comerciais, pois é inegável que a desoneração do tributo é um custo e um obstáculo a menos para as empresas, além de ser uma facilidade maior para quem detém imóveis e deseja

empreender⁷⁶. Mas, trata-se de mera expectativa ainda sem maior embasamento e talvez assim permaneça, dada a dificuldade de se fazer tal comprovação fora da teoria.

Somando-se a isso, há um agravante em matéria de auxílio no desenvolvimento econômico e na criação de mais empregos com a concessão integral da imunidade, que é o mecanismo de planejamento sucessório consistente na criação de empresas familiares, muitas delas sem receita operacional por não desenvolverem atividade econômica e conseqüentemente sem movimentação da economia e sem geração de empregos. Essa questão será abordada mais adiante neste trabalho, em tópico que discutirá os pormenores do planejamento sucessório e tributário e a questão do atingimento da finalidade da norma imunizante nessas hipóteses.

Em suma, a não incidência do ITBI nos casos em que o valor venal do imóvel excede o valor nominal declarado no ato societário se sustenta na autorização legal para declarar o bem por seu valor nominal, com a respectiva emissão de cotas em valor correspondente. A inconstitucionalidade da cobrança também se sustenta na inocuidade do preceito legal imunizante quando se cobra o imposto, pois há inegável desrespeito à finalidade da norma nessa hipótese, haja vista o obstáculo que é criado para a abertura e a expansão de empresas.

Já no que tange à ausência de previsão constitucional para a limitação da imunidade ao valor declarado pelos bens e à cobrança de imposto sem lei prévia que o institua, verifica-se as afirmações têm as suas fragilidades, pois a discussão gira em torno do alcance da norma imunizante e é certo que o que não for abrangido por ela estará no campo de incidência do ITBI, como já se demonstrou. Em adição, não se poderia supor que o legislador previu a controvérsia e intencionalmente deixou de abordá-la no texto legal, pois além de essa ser uma discussão recente, não se pode afirmar que o legislador, se a tivesse previsto, teria inserido a limitação pelo valor na Constituição, assim como não se pode afirmar o oposto, ou seja, que ele não teria inserido a condicionante do valor se a ela tivesse se atentado.

⁷⁶ O Banco Mundial divulga anualmente o relatório *Doing Business*, no qual indica as principais medidas que um país pode adotar para melhorar o seu ambiente negocial e ajudar as empresas a se desenvolverem, dentre as quais se destaca a facilitação ao início de novos negócios. Além disso, o relatório também aponta as principais ações executadas pelos países no ano de referência para incrementar o seu ambiente negocial. No relatório de 2019, o Brasil recebeu destaque por implementar sistemas online para a abertura de empresas. Cf. WORLD BANK GROUP. *Doing Business: Training for reform*. 2019. 16th edition. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2019.

3.2 A incidência do ITBI sobre o valor do excedente

A incidência do ITBI sobre a diferença entre o valor do imóvel declarado no ato societário e o seu valor venal é o que defendem os municípios, já que isso aumenta a arrecadação. Para o fisco municipal, a cobrança se fundamenta na interpretação teleológica da norma imunizante, que não seria ampla e irrestrita, abrangendo apenas o valor necessário à constituição do empreendimento. Abaixo, trecho de parecer da Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza exarado nos autos de processo administrativo que solicitava o reconhecimento da imunidade:

Faz-se necessário, portanto, esclarecer que a interpretação teleológica do preceito insculpido no artigo 156, §2, inciso I, da CF/88, conduz ao entendimento de que a amplitude da imunidade em tela alcança somente o valor dos imóveis suficientes à integralização do capital social. [...] Portanto, a regra imunizante não ampara a conferência de bens em valor inferior ao de mercado para fins de integralização de capital social. Com efeito, sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo⁷⁷.

No mesmo sentido entendeu o ex-Procurador Geral da República, Rodrigo Janot, quando instado a se manifestar sobre o provimento ou não do recurso que originou a Repercussão Geral do tema:

À luz desse entendimento, o acórdão da Corte de Justiça originária não merece reparos quando afirma não se conformar à teleologia do dispositivo a possibilidade de imunização de bens cujo valor seja substancialmente superior ao valor das cotas que se prestam a integralizar. Preserva-se, por essa leitura, a intangibilidade do valor subjacente à imunidade objetiva do art. 156, § 2º, I, da Constituição. Previne-se, igualmente, a simulação em prejuízo de terceiros e do próprio contrato social ou com o objetivo de fraudar as normas de imposição tributária existentes⁷⁸.

Cinge-se a controvérsia na compreensão da interpretação teleológica da norma, pois o resultado produzido supostamente pela mesma técnica interpretativa é entendido de formas diferentes pelos advogados, pelos municípios e pelo próprio judiciário, que profere decisões nos dois sentidos, como já visto acima. Abaixo, demonstra-se que, na verdade, o ente tributante não emprega a mesma técnica interpretativa que os entes privados, apesar de

⁷⁷ SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS. Imunidade Tributária – Não Incidência (parecer). Processo administrativo protegido por sigilo fiscal.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 796.376. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796>> Acesso em: 29 set. 2019.

argumentar o oposto, tornando o conflito de compreensões da norma segundo o mesmo método de interpretação apenas aparente.

No entendimento dos municípios, já se atinge o objetivo da imunidade ao concedê-la sobre o montante necessário à realização do capital, devendo o excedente ser tributado por não se prestar a esse fim. Caso se conceda a imunidade também sobre o excedente, aí sim se estaria violando a finalidade da norma e, nas palavras de Janot, fraudando-se as normas de incidência dos tributos.

Kiyoshi Harada possui o mesmo raciocínio ao afirmar que deve haver correspondência entre o valor dos bens imóveis a serem incorporados e o valor do capital subscrito que será integralizado, pois o valor do pagamento deve corresponder ao valor da obrigação, especialmente em obrigação de pagar quantia certa. Na visão do autor, se o valor dos imóveis é menor, pode-se fazer a complementação em dinheiro, mas, se o valor dos imóveis é maior, a diferença deve ser objeto de tributação do ITBI, o que o art. 36 do Código Tributário deixaria claro ao reproduzir o conteúdo da imunidade constitucional, quando fala em integralização do imóvel para “pagamento do capital subscrito”⁷⁹.

Em verdade, o autor vai além, ao afirmar que a imunidade do ITBI na transmissão de bens imóveis para empresas em realização de capital é incondicionada, não se sujeitando nem mesmo à comprovação de que a atividade preponderante da empresa não é a locação, a compra e venda de imóveis ou o arrendamento mercantil, indo de encontro à doutrina majoritária e à jurisprudência já pacificada nos tribunais pátrios⁸⁰.

Insurge-se contra os pontos de vista apresentados acima pelas razões que agora se expõem.

Primeiramente, acredita-se haver um equívoco em dizer que a imunidade se limita ao capital subscrito em virtude da interpretação teleológica da norma, bem como em dizer que a finalidade do preceito constitucional já se realiza com a concessão da imunidade somente sobre o valor declarado porque apenas ele foi integralizado a título de realização de capital, pois em ambos os casos não se utiliza da interpretação finalística da norma, como argumentam o município e o douto Procurador, mas da interpretação literal.

Nesse sentido, a interpretação literal ou gramatical é aquela que se utiliza da análise morfológica e sintática do texto legal⁸¹, uma voltada para a formação das palavras e

⁷⁹ HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, n. p.

⁸⁰ HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, n. p.

⁸¹ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Curso de Hermenêutica Jurídica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 62.

para a sua classificação enquanto termo isolado e a outra voltada para a compreensão da palavra dentro da oração ou frase na qual ela está inserida, estabelecendo relações lógicas entre a palavra e isolada e o todo em que se encontra.

Veja-se que o fisco municipal trata como núcleo da norma imunizante o termo “realização de capital” para atrair a incidência do ITBI. Ora, se o que se imuniza são somente os bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica *em realização de capital*, não se poderia admitir a imunidade do valor excedente àquele que não é destinado a integrar o capital social da empresa. Isso nada tem a ver com a finalidade do preceito imunizante, trata-se de aplicação da leitura literal do dispositivo à situação fática.

Com efeito, na interpretação teleológica, o núcleo da norma imunizante é a incorporação⁸², o que é reconhecido até mesmo por Harada, que se contrapõe à imunidade integral do ITBI no caso em estudo⁸³. Outrossim, não se reputa a interpretação literal como a mais adequada para compreender a norma imunizante específica, dada a incompletude que é inerente ao próprio método, o qual não identifica com precisão o objetivo do dispositivo constitucional. Prefere-se o uso da interpretação teleológica, como já se viu.

Em comprovação, com o emprego da interpretação literal, desconsidera-se que não há valor excedente sem realizar capital, pois sequer existe valor excedente. O que se entende por excedente é uma mera expectativa auferida pelo fisco quando avalia o imóvel, no momento de analisar a concessão ou não da imunidade, mas na realidade esse valor não se transformará em cotas ou em qualquer outra coisa para a empresa porque ele não existe. Recorde-se do que preceitua o art. 23, §1, da Lei nº 9.249/95, que determina que a emissão das cotas pela empresa deverá ser feita em valor correspondente ao valor de integralização do bem, quando esta é feita com base na declaração de bens do sócio e não no valor de mercado do imóvel⁸⁴, sem que haja lançamento de excedentes nas cotas ou na contabilidade da empresa.

Adicionalmente, salienta-se que a finalidade da norma tributária não é atingida ao se imunizar somente o valor que se destina a realizar o capital, em interpretação literal do texto constitucional. Além do óbice à abertura de novos negócios, que de todo modo já está presente com a incidência do tributo, via de regra, o valor venal do imóvel é

⁸² A Constituição fala em “bens e direitos incorporados”, mas reitera-se a preferência pelo termo “integralização”, que identifica melhor o instituto.

⁸³ HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, n. p.

⁸⁴ BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 12 nov. 2019.

consideravelmente maior do que o valor constante na declaração de bens da pessoa física transmitente, o que significa que o imposto a ser pago sobre esse excedente é elevado. Na prática, a imunidade concedida incidiria sobre parcela irrisória do valor do imóvel, tornando-a inócua para os fins que se destina⁸⁵.

Reitera-se que a prática de integralizar o imóvel pelo valor da declaração de bens possui expressa autorização legal, não há qualquer ilícito ou irregularidade em se proceder dessa forma, por isso o fisco municipal não deveria penalizar o contribuinte com o ITBI porque este deixou de recolher o imposto de renda sobre o ganho de capital. Na verdade, a União apenas facultou ao transmitente adiar o momento de recolher o tributo, um mero diferimento, pois na próxima alienação do imóvel, a empresa deverá recolher o ganho de capital aos cofres públicos.

Acerca de tal conduta dos municípios, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se posicionou em outra oportunidade sobre a tributação por um ente político de benefício fiscal concedido por outro. No caso, a União estava incluindo os créditos presumidos do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), concedidos pelos estados membros como incentivo fiscal, na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)⁸⁶.

Diante disso, as empresas começaram a questionar a conduta da Fazenda Nacional, em discussão que chegou ao STJ, tendo o tribunal se posicionado contrariamente à União, destacando-se o voto da Ministra Regina Helena Costa. Nas palavras da Ministra, ao considerar o crédito presumido do ICMS como lucro, o entendimento do acórdão paradigma, da 2ª Turma, permite a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou⁸⁷. A situação é similar ao que pretendem os municípios em relação ao incentivo da União, no caso do ITCMD.

Outrossim, a Ministra também destacou a insegurança jurídica causada pelo abalo na proposta de incentivos fiscais dos estados membros para promover o desenvolvimento econômico local, abalo esse que ocorreria com a tributação dos créditos de ICMS pelo IRPJ e

⁸⁵ Esta afirmação é corroborada pela vivência profissional da autora na área, que já viu casos em que o valor do ITBI cobrado sobre o valor excedente era o mesmo valor declarado no ato societário a título de integralização. Outra observação é que os valores decorrentes das avaliações dos imóveis pela prefeitura costumam ser superiores ao próprio valor venal do imóvel, onerando ainda mais a integralização do bem. Novamente, é a atuação do fisco em seu ímpeto arrecadatário criando obstáculos à plena eficácia da norma constitucional.

⁸⁶ BRASIL Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.517.492. Relator: Ministro OG Fernandes. Relatora para o Acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF>. Acesso em: 13 nov. 2019.

⁸⁷ *Idem, Ibid.*

pela CSLL⁸⁸. Não é diferente com a situação do ITBI, pois além do abalo causado na promessa constitucional de incentivar a livre iniciativa e fomentar a economia, a indefinição sobre a incidência ou não do tributo, especialmente diante de tantas decisões judiciais em sentidos opostos sobre o tema, também gera grande insegurança jurídica⁸⁹.

Além disso, Regina Costa afirma que se o propósito da norma é desonerar determinado segmento empresarial de determinada imposição fiscal, o ressurgimento do encargo ainda que em outra roupagem, resultará em custos adicionais, tornando inócua, ou quase, a finalidade do preceito legal⁹⁰. Tal afirmação se amolda perfeitamente à situação em estudo, em que o IRPF ressurgiu como ITBI, com o agravante de que ainda haverá, no momento de alienação do bem pela empresa, o IRPJ, o que torna a imunidade do ITBI ineficaz na hipótese de integralização para realização de capital.

Por fim, vê-se que a Primeira Seção do STJ, em situação muito semelhante a que enfrenta o STF no caso do ITBI, sabiamente votou pelo desprovisionamento dos embargos de divergência opostos pela Fazenda Nacional, entendendo pela não inclusão dos créditos presumidos do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL⁹¹. Espera-se que o STF tenha a mesma visão ao tomar sua decisão, reconhecendo que a tributação, pelo município, do valor excedente nas integralizações de imóvel sobre o qual não foi recolhido o IRPF, não é devida.

Em síntese, acredita-se que a cobrança do ITBI com base nos argumentos levantados pelos entes tributantes municipais não deve prosperar, pois eles se utilizam da interpretação gramatical do artigo que prevê a imunidade constitucional do imposto, que não se reputa ser a mais adequada, desconsiderando elementos importantes como a inexistência de valor excedente na contabilidade das empresas e como a verdadeira finalidade da norma, que não se opera com a concessão de imunidade apenas parcial.

Com efeito, a incidência do imposto se configura em mais um obstáculo à abertura e à expansão das empresas e o valor do tributo devido será considerável, posto que o

⁸⁸ BRASIL Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.517.492. Relator: Ministro OG Fernandes. Relatora para o Acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF>. Acesso em: 13 nov. 2019.

⁸⁹ No estado do Ceará, por exemplo, além do acórdão já colacionado a este estudo, que é desfavorável à cobrança do ITBI sobre o valor excedente, há também acórdão recente favorável à incidência do ITBI, oriundo de outra câmara do tribunal de justiça do estado. Cf. CEARÁ. Tribunal de Justiça do estado do Ceará. Apelação/Remessa necessária n.º 0176422-86.2017.8.06.0001. Relator: Inácio de Alencar Cortez Neto. Disponível em: <<https://esaj.tjce.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=3209157&cdForo=0>>. Acesso em: 12 nov. 2019.

⁹⁰ BRASIL Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.517.492. *op. cit.*

⁹¹ BRASIL Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.517.492. *op. cit.*

valor do excedente, por si só, costuma ser maior que o valor do bem na declaração da pessoa física aspirante a sócia.

3.3 A incidência do ITCMD sobre o valor excedente

Outro entendimento acerca da problemática abordada neste trabalho é o da incidência de ITCMD sobre o valor do excedente na integralização, ao invés de ITBI. Isso se daria pelo fato de que a transferência do excedente não seria ato oneroso, como o é a integralização em si, de modo que a operação se enquadraria como doação. O questionamento já foi levantado por Leandro Paulsen⁹², que não chegou a desenvolvê-lo, mas ele merece atenção por trazer repercussões importantes para os estados membros, especialmente no caso de planejamento sucessório e tributário que será trabalhado mais à frente. A seguir, afasta-se a possibilidade de cobrança do ITCMD, que carece de suporte jurídico.

Inicialmente, realiza-se breve digressão histórica sobre os impostos do ITBI e do ITCMD, que já foram um só, a fim de se compreender adequadamente o campo de incidência de cada um. O imposto surgiu nos anos 1800 e incidia sobre o tráfico nacional de escravos e sobre a transmissão de bens imóveis, tendo perdurado até a abolição da escravidão. Com a proclamação da república e o novo texto constitucional, o imposto passou à competência dos estados membros e em 1934 foi incluída a hipótese de incidência em razão da morte. Em 1961, os impostos foram oficialmente desmembrados, ficando o ITBI à cargo dos municípios e o imposto de transmissão causa mortis à cargo dos estados, mas, em 1965, eles foram novamente unificados sob a competência dos estados membros. Finalmente, na Constituição de 1988, os tributos foram novamente separados, adquirindo a configuração atual, incluindo-se a hipótese de doação no campo de incidência do ITCMD⁹³.

Portanto, somente a partir da Constituição de 1988 é que a transmissão não onerosa de bens passou a ser tributada, inserindo-se no âmbito de incidência ITCMD. O desenho, na Constituição atual, está da seguinte forma: o ITBI incide sobre a transferência onerosa de bens imóveis, por ato *inter vivos*, enquanto o ITCMD incide sobre a transferência de bens, não necessariamente imóveis, em virtude da morte ou por doação, quando não estaria presente o caráter oneroso. Assim, o debate gira em torno do enquadramento ou não da transferência do valor excedente na integralização como ato oneroso.

⁹² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 473.

⁹³ HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, n. p.

Sobre onerosidade, retoma-se o conceito de Alexandre Rossi, anteriormente utilizado neste trabalho, segundo o qual a integralização é um ato oneroso por existirem contrapartidas para o sócio e para a empresa, já que aquele transfere o bem ou direito para esta em troca de cotas ou ações em valor correspondente, em pagamento pelo bem ou direito transferido⁹⁴. Logo, existe um retorno de caráter patrimonial para o sócio na operação, pois o bem ou direito não é transmitido sem que o sócio não receba algo em troca.

Sabendo-se que a integralização é uma operação onerosa, deve-se atentar para a onerosidade ou não da transmissão do valor da diferença entre o que constou no ato societário, equivalente à declaração de bens e o valor venal do imóvel. Pode-se defender que, como a empresa emitirá cotas ou ações somente em relação ao valor declarado, não há qualquer contrapartida para o sócio em relação ao valor excedente, o que significa que ele estaria fazendo uma doação desse valor para a empresa. Portanto, sobre o valor excedente, a empresa deveria recolher o ITCMD.

Nesse contexto, a situação acima descrita seria similar ao excesso de meação, quando os ex-cônjuges, ao partilhar os bens por ocasião do divórcio, não obedecem ao percentual de 50% (cinquenta por cento) para cada um, fazendo uma divisão desigual dos bens ou direitos. Pode-se, por exemplo, destinar 40% (quarenta por cento) dos bens ao ex-esposo e 60% (sessenta por cento) dos bens à ex-esposa, incidindo o ITCMD sobre o valor do excedente recebido pela mulher, que é de 10% (dez por cento). O mesmo pode ocorrer nas partilhas decorrentes de inventários, em que um herdeiro pode receber quinhão maior do que aquele que o caberia pela herança legítima, recolhendo também o ITCD sobre a torna ou a diferença percebida⁹⁵.

Ocorre que, no caso da integralização, a empresa não recebe valor excedente, ela recebe o imóvel pelo valor que foi declarado no ato societário e é esse o valor que entrará em sua contabilidade. O motivo pelo qual a emissão das cotas ou ações se restringe ao valor declarado pela transferência do bem, além da previsão legal para tanto, é exatamente porque é esse o valor que a empresa recebe, não é porque há uma parte do valor que servirá como capita social e outra parte para a qual não há qualquer finalidade prevista que integrará o seu patrimônio porque o município identificou um excedente.

Desse modo, o excedente é uma mera expectativa que não é contabilizada na integralização, nem a ela diz respeito, servindo apenas para fins de ganho de capital, que será

⁹⁴ SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves. **Holding familiar [livro eletrônico]: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário**. São Paulo: Trevisan Editora, 2017, p. 135.

⁹⁵ BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 476.

tributado em momento oportuno. Esse valor não entrará na esfera jurídica da empresa, não sendo passível de tributação pela mesma lógica utilizada para afastar a cobrança do próprio ITBI, já que não se pode falar em transferência de valor excedente. Situação diversa ocorre com o excesso de meação ou de quinhão, em que o valor sai da esfera jurídica de um cônjuge ou herdeiro para entrar no do outro.

Admitir a cobrança de ITCMD em tais casos seria fracionar a vontade do agente transmissor do bem, como se aí existissem dois ânimos, um de integralizar e outro de doar, o que não é o caso. Na verdade, assim como no caso do ITBI, a cobrança do ITCMD seria feita por via oblíqua, atribuindo-se dois resultados a um mesmo ânimo, um oneroso e outro não, como só se observa no direito penal. Não se pode dizer que a transmissão do valor excedente não é onerosa porque não há transmissão de valor excedente, há uma transmissão única, em uma única operação, que é integralmente onerosa, não cabendo qualquer tipo de fracionamento na hipótese.

Veja-se que, se a operação fosse uma compra e venda à vista, que é o parâmetro para calcular o valor venal do imóvel que servirá como base de cálculo do ITBI e do ITCMD, o vendedor poderia optar por vender o imóvel por um preço mais baixo do que o seu valor venal por uma série de motivos, seja por desejar dar maior liquidez ao seu patrimônio, seja para obter recursos mais rapidamente para pagar dívidas ou fazer investimentos, dentre outras possibilidades. Ao optar pela venda por preço abaixo do valor venal, o vendedor não está doando valor excedente do imóvel para o comprador, o único tributo recolhido na operação é o ITBI, porque se considera uma única operação, que é a compra e venda.

Não há que se falar em compra e venda e doação pelo simples fato de o preço ter sido menor do que o imóvel efetivamente valia, assim como não há que se falar em integralização e doação pelo mesmo motivo. Esses fracionamentos de resultado não condizem com a natureza das operações e não devem ser estimulados, pois promovem insegurança jurídica e violam a legalidade tributária ao introduzirem tributos onde estes não são devidos, sem qualquer previsão legal para isso, além das dificuldades práticas que existiriam fiscalizar e cobrar tributos de competência de entes políticos diferentes sobre a mesma operação.

Por fim, a cobrança do ITCMD sobre a quantia excedente na integralização de imóveis não deve prosperar, tendo em vista que não há transmissão de valor excedente e, mesmo que houvesse, a operação permaneceria sendo uma, com uma única vontade do agente transmitente, não havendo que se falar em dois resultados para o mesmo ânimo e em transferência não onerosa de patrimônio. Se assim fosse, os contribuintes estariam diante de um cenário de grande insegurança jurídica, que certamente afetaria a criação e a expansão de

empresas, pois além da onerosidade excessiva da operação, ainda haveriam as dificuldades práticas para recolher ambos os tributos e finalizar os registros das transferências nas matrículas dos imóveis.

3.4 O planejamento sucessório e tributário

É inegável que a cobrança do ITBI sobre a quantia excedente na integralização de imóvel tem relação com o fato de que a imunidade constitucional do imposto está sendo utilizada para fins de planejamento sucessório e tributário, por famílias com mais recursos financeiros, o que pode ser visto com maus olhos pela Administração Pública, por indicar que essas pessoas estão se furtando às normas de incidência tributária⁹⁶, como disse Janot⁹⁷. Inclusive, o caso que serviu de referência para o reconhecimento da Repercussão Geral da matéria tem como recorrente uma empresa de participações, o que pode ter relação com algum planejamento sucessório, algo que também se observa em outros acórdãos dos tribunais de justiça dos estados sobre o tema.

Outro motivo pelo qual os municípios se mostram arredios à concessão da imunidade é o seu uso para a realização de blindagem patrimonial, que possui o mesmo mecanismo do planejamento sucessório, mas a intenção do agente, nesses casos, é proteger o patrimônio dos credores que ele possui, pois geralmente ele está endividado e sob o risco de ter os seus bens penhorados. Como o patrimônio será da empresa, que via de regra tem responsabilidade limitada, os credores têm mais dificuldades para chegar a esses valores e conseguir o pagamento das dívidas. Importante salientar que, nesses casos de comprovada má fé, há sempre a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica⁹⁸.

Explica-se, então, em que consiste esse mecanismo de planejamento e porque ele tem se mostrado vantajoso em termos de custos e de burocracias para as pessoas. A ideia é criar uma empresa familiar que detenha os bens da família, empresa essa que muitas vezes não desenvolve qualquer atividade econômica, por isso não apresenta receita operacional, já que o seu único fim é resguardar o patrimônio e transferi-lo aos herdeiros por meio da cessão de cotas.

⁹⁶ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento sucessório: introdução à arquitetura estratégica – patrimonial e empresarial – com vistas à sucessão *causa mortis***. São Paulo: Atlas, 2015, p. 159.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 796.376. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796>> Acesso em: 29 set. 2019.

⁹⁸ SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves. **Holding familiar [livro eletrônico]: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário**. São Paulo: Trevisan Editora, 2017, p. 135.

Nesse contexto, as empresas são criadas para que os membros da família integralizem nelas o seu patrimônio, especialmente os imóveis, para que logo em seguida sejam feitas as cessões das cotas de quem integralizou os bens para os seus herdeiros, que passam a ser os únicos sócios da empresa, geralmente com a instituição de usufruto vitalício das cotas para os agora ex-sócios e antigos detentores do patrimônio. Alternativamente, as cotas podem ser cedidas somente no momento do falecimento dos transmissores dos bens, ficando a escolha à critério da família com o auxílio de advogado⁹⁹.

Registre-se que a operação de cessão de cotas da empresa está no campo de incidência do imposto sobre a transmissão de bens *causa mortis* ou doação¹⁰⁰, o ITCMD, que deverá ser recolhido tendo por base o valor das cotas e não o real valor do patrimônio, que costuma ser muito maior, já que as transmissões dos bens para as empresas são feitas em valor histórico, o qual consta na declaração de bens pessoal de cada um, não pelo valor de mercado. Sendo as transmissões sobre o valor histórico, as cotas que são geradas em contrapartida têm valor equivalente, como se viu anteriormente, não sendo o excedente contabilizado.

Assim, é forçoso reconhecer que o objetivo da criação das empresas não é o de exercer atividade econômica, muitas vezes ela nem está presente. A ideia é mesmo a de reduzir os custos e a burocracia com o ITCMD e com a abertura de inventário dos sócios detentores do patrimônio, pois ao transmitir os bens para a empresa e efetuar a cessão de cotas, a empresa poderá ser dissolvida e os sócios, que são os herdeiros, poderão fazer a apuração de haveres, distribuindo os bens entre si¹⁰¹.

Sem essa estratégia, com o falecimento do patriarca e da matriarca da família, os herdeiros teriam que abrir o inventário e fazer a partilha dos bens, recolhendo o ITCMD sobre o valor venal dos imóveis e não sobre o valor venal das cotas, além dos outros custos e burocracias envolvidos na abertura de inventário, seja ele judicial, seja extrajudicial. Se for judicial, o tempo certamente é um fator importante, além dos custos com o processo. Se for extrajudicial, haverá os emolumentos cartorários dos cartórios de notas e de imóveis, pois primeiro será lavrada a escritura pública e depois ela irá a registro nas matrículas dos imóveis.

Por isso, a abertura de empresa familiar é um mecanismo importante de planejamento sucessório e tributário, posto que torna mais simples a transmissão dos bens e as medidas a serem adotadas com o falecimento dos familiares. Para se efetuar a cessão de cotas,

⁹⁹ SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves. **Holding familiar [livro eletrônico]: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário**. São Paulo: Trevisan Editora, 2017, p. 17.

¹⁰⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 nov. 2019.

¹⁰¹ SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves, *op. cit.*, p. 84-85.

basta que a empresa recolha o ITCMD sobre o valor venal das cotas e registre o ato societário com a operação na Junta Comercial do estado onde a empresa tem sede, o que pode inclusive ser feito online em muitos estados, um percurso que é menos conturbado e menos oneroso do que o tradicional inventário e a partilha de bens.

Cumpre destacar que, além das facilidades mencionadas anteriormente, as empresas familiares ainda disfrutam da imunidade do ITBI na integralização dos bens, mas, por não produzirem nada, na prática não realizam completamente o fim colimado no preceito legal imunizante, pois em nada contribuem com o incentivo ao crescimento econômico local ou com a criação de mais empregos para a população. A imunidade serve unicamente, nesses casos, para facilitar a abertura das empresas, sem que haja negócios.

É nesse diapasão que muitos se insurgem contra a concessão de imunidade integral do ITBI na integralização de imóveis, alegando que a finalidade da norma está sendo desvirtuada em favorecimento de particulares. Mas, alguns pontos precisam ser considerados a esse respeito, especialmente a distinção entre a finalidade da imunidade e a efetiva ocorrência, no mundo fático, de seu objetivo.

É preciso dizer que a imunidade é um caminho, uma facilitação para a abertura e a expansão de novos negócios, o que é percebido com a concessão da não incidência integral do ITBI nas integralizações. Se, na prática, isso está servindo para que famílias criem empresas inoperantes, que nada produzirão para a sociedade, ou para que pessoas endividadas se furtem às suas obrigações de pagamento, não cabe aos municípios exigir o ITBI como forma e inibir essas condutas e penalizar o contribuinte. Essa conclusão se baseia em dois pontos importantes: o primeiro é que não existem somente empresas familiares inoperantes e tentativas de se furter às execuções, há diversas empresas que de fato exercem atividade econômica e que geram emprego que seriam afetadas por esse entendimento. O segundo é que a prática do planejamento sucessório, desde que feita nos limites legais, é permitida, de maneira que essas famílias não agem imbuídas de má fé.

Nesse sentido, Mamede explica que, na presença de zonas de confusão normativa, em que é possível criar alternativas dentro da lei para se obter entendimento menos onerosos ou mais vantajosos ao agente, não se pode dizer que a interpretação deverá ser pró-fisco. Tal afirmação seria o mesmo que obrigar o contribuinte a sempre interpretar as zonas nebulosas da lei contra si para obter a postura mais onerosa, o que vai contra o Estado Democrático de Direito, além de ser extremamente perigoso para o contribuinte, pois estimularia o fisco a

sempre editar leis obscuras e lacunosas para se beneficiar da interpretação contra o contribuinte¹⁰².

Portanto, diante da possibilidade de se realizar o planejamento sucessório e tributário para diminuir encargos e ganhar praticidade dentro dos limites legais, não se pode exigir do contribuinte que ele não se utilize dessas estratégias porque isso diminuirá a arrecadação da Administração Pública, pois é razoável que ele tenha o direito de avaliar as alternativas e de decidir qual caminho seguir, se não está cometendo fraudes fiscais.

Então, não se deve utilizar o ITBI como forma de penalizar os contribuintes por fazerem o que a lei permite que eles façam, nem se deve afastar a imunidade porque existem esses mecanismos, ainda que fossem ilegais, porque isso prejudicaria todas as outras empresas que se utilizam da imunidade e que realizam a finalidade da norma. Quando há má fé, como nos casos de blindagem patrimonial, a própria lei já prevê mecanismos mais adequados para afastar as irregularidades, como a desconsideração da personalidade jurídica, não se justificando a denegação da imunidade para cumprir um papel punitivo que não é dela.

Diante disso, conclui-se que a imunidade do ITBI nas hipóteses de integralização do bem por valor inferior ao de mercado deve ser integral, não havendo que se falar na incidência de ITBI ou de ITCMD sobre o valor excedente.

¹⁰² MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento sucessório: introdução à arquitetura estratégica – patrimonial e empresarial – com vistas à sucessão *causa mortis***. São Paulo: Atlas, 2015, p. 160.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou estudar o alcance da norma constitucional imunizante do imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis por ato *inter vivos* (ITBI), na hipótese de integralização do imóvel ao capital social de empresa, em pagamento do capital subscrito pelo sócio, conforme a discussão que teve a sua repercussão geral reconhecida pelo STF. Assim, delimitou-se o estudo na tentativa de identificar se incide ou não o ITBI sobre a diferença entre o valor pelo qual o bem foi integralizado e o seu valor venal, usualmente maior, já que este não é transmitido em realização de capital.

Para tanto, foram trabalhados conceitos essenciais à compreensão do tema, como a caracterização de imunidades tributárias enquanto limitação constitucional ao poder de tributar e normas estruturantes das normas de incidência dos tributos, por serem também normas de competência, bem como a caracterização da imunidade do ITBI como aquela voltada para as operações de integralização, perfeitamente caracterizadas, posto que a imunidade em questão é específica, protegendo situação fática bem delimitada.

Diante disso, partiu-se da interpretação teleológica do preceito imunizante, a qual se reputou mais adequada para a delimitação do conteúdo das imunidades específicas, posto que permite a identificação da circunstância fática abrangida pela norma, para interpretar a imunidade ora em estudo. Por meio dessa técnica, concluiu-se que a finalidade da norma do ITBI é facilitar a abertura e a expansão de empresas, desenvolvendo a atividade empresarial no país, o que fomenta a economia e gera empregos para a população, além de estimular a livre iniciativa, que é fundamento da República.

Como este é um tema ainda incipiente no âmbito da pesquisa e no âmbito jurisprudencial, por isso mesmo há tantas decisões em sentidos diversos sobre a discussão, primou-se pelo estudo das correntes acerca da matéria, analisando-se os principais argumentos que fundamentam cada uma delas sob o prisma da interpretação teleológica da norma e da finalidade obtida no capítulo anterior, utilizando-se dessa técnica, o que privilegia o aspecto científico deste estudo, ao confrontar as opiniões diversas em busca da solução mais adequada.

Nesse contexto, viu-se que é inconstitucional a cobrança do ITBI sobre o valor que excede o capital social declarado na integralização, posto que tal cobrança não está em consonância com a finalidade do preceito imunizante, ao onerar a criação e a expansão de empresas de modo não desejado pelo legislador constitucional, além das inconsistências que se acredita existirem na argumentação em sentido contrário.

Primeiro, não se deve fundamentar a cobrança em interpretação literal do dispositivo imunizante, que não é capaz de delimitar adequadamente a circunstância fática imunizada e que provoca distorções em seu objetivo, nem se deve desmembrar a vontade contida no ato de integralizar em ânimos distintos, a ponto de justificar a incidência do ITCMD, como se houvesse transmissão onerosa e não onerosa de patrimônio no mesmo ato.

Ademais, o valor excedente supostamente transmitido é uma mera expectativa que não integra as esferas jurídicas ou contábeis do sócio ou da empresa, sendo a sua apuração tributada como ganho de capital, no momento em que for declarado ao fisco, o que pode ser feito tanto no ato da integralização, quanto na futura alienação do bem pela empresa, como faculta a legislação que trata do imposto de renda. Em assim sendo, não há fraude ou irregularidade nessa prática, não podendo os municípios utilizarem o ITBI como meio de punição do contribuinte que opta por integralizar seus imóveis pelo valor constante em sua declaração de bens.

Por fim, também não há fraude na realização de planejamento sucessório e tributário, desde que dentro dos limites legais, utilizando-se da imunidade do ITBI. Se há casos em que o contribuinte extrapola os contornos da lei, como quando tenta se furtrar de execuções de dívidas escondendo patrimônio, já há outros mecanismos legais para fiscalizar e punir esse tipo de prática, não sendo esse o papel da norma imunizante, que não pode ser afastada em prejuízo das outras empresas que não cometem tais ilícitos e em prejuízo da própria finalidade da norma, que é estimular a atividade empresarial no país.

Assim, conclui-se que o entendimento mais adequado para o alcance da imunidade constitucional do ITBI na integralização de imóveis, em realização de capital social, é aquele que privilegia a interpretação teleológica da norma, identificando a sua finalidade para atingi-la, o que só será possível concedendo-se a imunidade integral do imposto na operação em comento.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios - faturamento - pis (parecer). **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. abr./ju 1994, p. 305-20, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. 683 p. Rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.a., 1969. 317 p.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 09 nov. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de fevereiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso em: 12 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 12 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492, Relatora Para o Acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Embargante: Fazenda Nacional. Embargada: Cotriguaçu Cooperativa Central. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF, 08 de novembro de 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF>. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 796376. Recorrente: Lusframa Participações Societárias LTDA. Recorrido: Município de São João Batista. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 05 de março de 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796>>. Acesso em: 29 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627815. Recorrente: União. Recorrida: Incepa Revestimentos Cerâmicos LTDA. Brasília, DF, 23 de maio de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4597978>>. Acesso em: 03 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 330817. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 08 de março de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 746263. Embargante: Município de Belo Horizonte. Relator: Embargado: Fundação Felice Rosso. Brasília, DF, 12 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3423349>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 610 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 588 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. 813 p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 493 p.

CEARÁ. Tribunal de Justiça. Apelação/remessa Necessária nº 0176422-86.2017.8.06.0001. Apelante: Município de Fortaleza. Apelada: Fênix Participações e Gestão de Negócios Ltda. Relator: Desembargador Inácio de Alencar Cortez Neto. Fortaleza, CE, 18 de fevereiro de 2019. Disponível em: <<https://esaj.tjce.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=3209157&cdForo=0>>. Acesso em: 12 nov. 2019.

CEARÁ. Tribunal de Justiça. Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 0188698-52.2017.8.06.0001. Apelante: Raízen Combustíveis S.A.. Apelado: Município de Fortaleza. Relator: Desembargador Paulo Airton Albuquerque Filho. Fortaleza, CE, 04 de novembro de 2019. Disponível em: <https://esaj.tjce.jus.br/cjsg/getArquivo.do;jsessionid=3781ED9C78BC840FB1D4FB7CBF6D7C49.cjsg2?conversationId=&cdAcordao=3257949&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_8840f9e50d7943f38ba34478db889235&g-recaptcha-response=03AOLTBLQ3pFehXRFAGwN9EjHtf-RBeHNUFbatldqLNj5KsV1DIXJYCC2pye69H7MFr7ak0GgEah58cgIsi0dZd2VsnzpBF69PSc65_CIchLexJzX1wFeiXXherOmcXyL8kERGbLFqajgPSjEn8aG6MoJBeS7-Wvu5SRkUZ2fBhu0AP9AvvIbMAxaFeYac6ybYN9qJ2X4WBTvCXMdcClSRXk3HQeoyoa1_MQW6UkrFJE9qdbeE4bZvP3iTpeTthAq_Ci7eszX0kPFL90gdp9lCPTqD2Z9d8gm63HfMNmG4NEajlb0dmbtcvPsDohVSPrl9FRWDFgZf1AvIKg-3XMgVkJdQ2VlkoAYvJ3GgcsNMPPhJP_GSY6OnknkrJcCLX8kXE-pIj2xanLYr4NRRNlpaoUmpWN-t6bPZ875OM0WoRYt7dIBgKXzE3PCmvXd8u4Em46e_ROiNEs6spO7OEwKyxI5sPR07CLe2J6c2LmnJlOoctopU9i9pvkfJ0mfLoCjuoKtpioE893RgiSJppwMkvYd4fsHRKTMjwwJPU7D78aoG3UtPmKXZ1VwwtaHipl4RBC2Gfpmeh8S7>. Acesso em: 12 nov. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 824 p.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016. EPUB. Não paginado.

JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. **Interpretação das Imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2014. 160 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 826 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. 560 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018. EPUB. Não paginado.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. EPUB. Não paginado.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Curso de Hermenêutica Jurídica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 137 p.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento sucessório: introdução à arquitetura estratégica - patrimonial e empresarial - com vistas à sucessão causa mortis**. São Paulo: Atlas, 2015. 175 p.

MARION, José Carlos; SANTOS, Ana Carolina Marion. **Contabilidade básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018. EPUB. Não paginado.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. EPUB. Não paginado.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 557 p.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 488 p.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação e Reexame Necessário nº 70079841599. Apelante: Município de Porto Alegre. Apelada: CCRP Administração e Participação LTDA. Relator: Desembargadora Iris Helena Medeiros Nogueira. Porto Alegre, RS, 18 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php04>. Acesso em: 04 nov. 2019.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2011.073712-5. Apelante: Município de São João Batista. Apelada: Lusframa Participações Societárias LTDA. Relator: Desembargador Jaime Ramos. Florianópolis, SC, 17 de maio de 2012. Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=itbi%20imunidade%20integraliza%E7%E3o&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAL9iPAAJ&categoria=acordao>. Acesso em: 11 nov. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 1029071-52.2018.8.26.0114. Apelante: Cologna Veneta Serviços de Consultoria LTDA. Apelada: Prefeitura Municipal de Campinas. Relator: Desembargador Luiz Burza Neto. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12399582&cdForo=0>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação e Reexame Necessário nº 1006101-94.2016.8.26.0157. Apelante: Prefeitura Municipal de Cubatão. Apelada: WI Holding LTDA. Relator: Desembargador Henrique Harris Júnior. São Paulo, SP, 10 de maio de 2018. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=11456619&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_416018cb1aaf482ca37cd61c35ce0113&g-recaptcha-response=03AOLTBLSjRCyqqDlhxmtBpIjpUWB59igfeuldQuss-tOYyfsbIdXn3_5R17IoJnoz7eVoe42o9bPqpB9oqWT_Ol5jSbmgypFhfwdha0DV42Ti6qVoN02_RPhZ4IUx8zTvBnD2cMmOLgDtJZhhs-kNZWYKvXu_iJdLLMo2HlqTCmYwE_Oxg6UxLVq_bfh50QvKCq-cljIcBEycoKH6HPwakQN7OkAig0pIxiVAsqNSpUOZsdL1sleXG5UO89gnMnyGOiuWvfMhGHgpCXjKCX_OjAXUu5A5619NTQOY4xXOKSTyJyb4bznN6r-hlydRR_cwFKE33pW2t37tcPf3kN9MzWxPhsqsa-bmw_p8AvMDzNZqupByzynJ9t3JA4TOKPyAbRYj90KdTF9cIvJFYJ8Yhxin_ht3Rdn8wtfySHDdzzbzoWuSEnhyZzLnYStYbbuNh_dx8GOjmXDYRoAd5ykKj4vKBrCS1u24Q74qWG3uLGdPASN6wj8PEeZx8qTGF-NALejF7tB6Ci443EIFPgFhPRnK6LZcqWgMYHFYHVQLVPPDybU6xcLTAomVyFPnlZHBMdUz-4F7WXBA>. Acesso em: 15 nov. 2019.

SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS. Imunidade Tributária – Não Incidência (parecer). Processo administrativo protegido por sigilo fiscal.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e Interpretação Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 312 p.

SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves. **Holding familiar [livro eletrônico]**: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário. 2. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2017. 188 p. EPUB.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business**: Training for reform. 2019. 16th edition. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2019.