

**A IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA LIMITAR A
IMUNIDADE INCONDICIONADA PREVISTA NO ARTIGO 156, § 2º, I DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

The impossibility of teleological interpretation limiting the unconditional immunity
provided for in Article 156, Paragraph 2, I, of the Federal Constitution

JUNIOR, João Carlos de Lima

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

RESUMO: Com o presente artigo busca-se oferecer contribuição para solução de desafios técnicos através de avaliação do melhor critério hermenêutico a ser aplicado quando se trata da imunidade prevista no artigo 156, § 2º, I, da Constituição Federal, pelo qual dispôs o Constituinte que toda transmissão de bem imóvel com o propósito de integralizar o capital social de uma pessoa jurídica é imune à incidência do ITBI. Utilizou-se o método hipotético-dedutivo, apto a produzir conhecimento teórico com possibilidade de aplicação prática do conhecimento adquirido, através de bases doutrinárias, legislativas e levantamento jurisprudencial, no que se verificará, por meio de avaliação interpretativa voltada à extração do conteúdo da norma imunizante, que se está diante de imunidade incondicionada e, portanto, de eficácia plena e de aplicabilidade direta e imediata. Em contraponto, são apresentados julgados de diversos Tribunais de Justiça, dos quais a análise do critério hermenêutico utilizado por seus respectivos intérpretes revela que na busca pela finalidade da norma acabou-se por trazer limitação não prevista e sequer desejada pelo Constituinte.

Palavras-chave: hermenêutica; ITBI; imunidade incondicionada

ABSTRACT: This article endeavors to contribute towards resolving technical challenges by evaluating the best hermeneutic criterion applicable to the immunity provided for in Article 156, Paragraph 2, I, of the Federal Constitution, by which the Constituent stipulated that all the transfer of real estate for the purpose of paying in the share capital of a legal entity is immune to the levy of ITBI (Real Estate Conveyance Tax). The hypothetical-deductive method was used, capable of producing theoretical knowledge with the possibility of practical application of the knowledge acquired, through doctrinal, legislative bases and jurisprudential survey, in which it will be

verified, by using an interpretative evaluation aimed at extracting the content of the immunizing norm, that we are dealing with unconditional immunity and, therefore, full effectiveness and direct and immediate enforceability. In contrast, judgments from various Courts of Justice are presented, of which the analysis of the hermeneutic criterion used by their respective interpreters reveals that the search for the norm ended up bringing limitations that were not foreseen or even desired by the Constituent.

Keywords: hermeneutic; ITBI (Real Estate Conveyance Tax); unconditional immunity

INTRODUÇÃO

O presente estudo visa avaliar os critérios interpretativos para extração das normas imunizantes traçadas pela Constituição Federal (CF), especialmente a imunidade prevista em seu “*art. 156, § 2º, I*”, pelo qual dispôs o Constituinte que toda transmissão de bem imóvel com o propósito de integralizar o capital social de uma pessoa jurídica é imune à incidência do ITBI (imposto de transmissão de bens imóveis).

Este trabalho utiliza o método hipotético-dedutivo buscando produzir conhecimento teórico com possibilidade de aplicação prática do conhecimento adquirido. O referencial qualitativo desdobra-se em três vertentes: doutrinária, legal e jurisprudencial. No contexto deste estudo, serão exploradas essas três abordagens, buscando as bases em obras doutrinárias, legislativas e levantamento jurisprudencial relacionados ao tema.

Efetivamente, a presente análise examina a viabilidade da extensão da restrição da imunidade de ITBI na transmissão de imóveis destinados à integralização de capital social, por meio de uma avaliação interpretativa, no sentido de demonstrar que a extração do conteúdo da norma imunizante que, conforme se verificará, é incondicionada e, portanto, de eficácia plena e de aplicabilidade direta e imediata, não permite ao intérprete definir o alcance da norma através de finalidade afastada pelo Constituinte.

Desenvolveu-se o estudo elencando as principais definições e elementos das imunidades tributárias, com apontamento do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) pela escolha da interpretação teleológica. Na segunda parte aprofunda-se o estudo da imunidade prevista no “*art. 156, § 2º, I, da CF*”, no que se apresenta o entendimento doutrinário acerca da interpretação do dispositivo, corroborado pelo entendimento do STF. Então, em abordagem pragmática, foram trazidos três acórdãos proferidos por Tribunais de Justiça diversos, nos quais a imunidade foi afastada por interpretação de cunho teleológico que, conforme se verá, trouxe limitação não abarcada pela CF e, portanto, em desacordo ao Texto Maior.

Partindo da premissa que imunidades revestem-se da característica de enunciados normativos que regulam a produção de normas, ceifando a competência tributária dos entes políticos na medida em que afastam situações taxativas e específicas do campo de incidência tributária, exploram-se os critérios interpretativos retirados da teoria geral do direito (dogmática jurídica) para se concluir que o significado atribuído após a extração da norma imunizante não pode trazer restrições à sua aplicação que não as já previstas no próprio texto.

Adota-se a perspectiva de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual as imunidades apontam os “*limites materiais e formais*” da ação legislativa (CARVALHO, 2019, p. 244).

Com base nessa compreensão, o jurista em questão augura que a imunidade tributária consiste no conjunto de normas jurídicas presentes na Constituição da República, que explicitamente estabelece a incompetência dos entes políticos internos para criar regras de incidência tributária sobre situações específicas descritas no texto constitucional¹.

A imunidade assume, portanto, o *status* de norma estrutural constitucional, veiculando um enunciado normativo que regula a produção de normas, proibindo, mais especificamente, a criação de tributos que incidam sobre pessoas e situações delineadas em seu escopo.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 232.

Cumprе salientar, entretanto, que não se trata de uma exceção constitucional ao poder de tributar; ao contrário, a imunidade é uma norma que estabelece a incompetência para o legislador infraconstitucional emitir regras jurídicas instituidoras de tributos e, como tal, não pode ser eliminada em sua essência, nem mesmo por Emenda Constitucional, uma vez que é uma cláusula pétrea (referência). Menos ainda pode ser suprimida por legislação infraconstitucional, medida provisória ou disposição infralegal.

E aqui se aproxima a investigação científica a que este trabalho se propõe, na medida em que, ao ser extraída a norma imunizante prevista no “*art. 156, § 2º, I da Constituição Federal*”, pela qual não é dado aos Municípios instituírem a cobrança de ITBI sobre transmissão de imóveis em decorrência de integralização de capital, não se admite critério interpretativo que amplie as exceções à regra imunizante², a qual, conforme se verá, é incondicionada.

CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE IMUNIDADE

A imunidade assume a condição de regra estrutural constitucional, transmitindo um enunciado normativo que regula a produção de normas, mais precisamente proibindo a instituição de tributos que afetem pessoas e situações delimitadas em seu escopo.

Importante notar, no entanto, que isso não constitui uma exceção constitucional ao poder de tributar. Ao contrário, a imunidade reveste-se de condição de norma que, dotada de comando prescritivo, estabelece a incompetência para a emissão, pelo legislador infraconstitucional, de regras jurídicas que instituem tributos³.

A competência dos entes políticos permanece intacta; o que ocorre é uma “proibição inequívoca” de instituir tributos sobre as situações especificadas na norma de imunidade. Antes de estabelecer limites ou exceções, simplesmente delinea o

² ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.164.

³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL à luz da doutrina e jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 215.

escopo da competência tributária de cada ente político, excluindo as situações, fatos e pessoas ali descritas⁴.

Revestem-se da condição de cláusulas pétreas, uma vez que são garantias conferidas pelo legislador constituinte originário de que certas situações, fatos e pessoas, por expressarem finalidades essenciais incorporadas na Constituição, não podem ser alvo de tributação.

Por consequência, nenhuma emenda constitucional pode revogar as imunidades dispostas na Carta Magna, conforme preceitua o inciso IV, do §4º, de seu artigo 60. Isso, evidentemente, não impede a criação de novas imunidades, mas apenas impede que o constituinte derivado modifique o que o povo, representado na Assembleia Nacional Constituinte, considerou como insuscetível de tributação, elevando-o ao *status* de garantia fundamental do particular em relação ao Estado.

Merece destaque a perspectiva apresentada por Regina Helena da Costa. Segundo ela, as imunidades seriam uma forma de direito subjetivo público assegurado a indivíduos específicos, conferindo-lhes a não sujeição à tributação⁵. Isso ocorre porque as imunidades constituem uma desoneração constitucional que resulta em uma norma que impede a atribuição de competência tributária, alicerçada em valores fundamentais.

As normas de imunidade protegem valores e finalidades buscados pelo Constituinte, de modo que qualquer emenda constitucional que busque abolir essas normas enfrenta um vício de inconstitucionalidade insanável, por violar a garantia fundamental do particular, que não pode ser retrocedida, a menos que ocorra uma ruptura constitucional com a convocação de uma nova Assembleia Constituinte que reflita os futuros desejos do povo.

Com base nessa premissa, não há dúvidas de que as normas constitucionais que estabelecem imunidades são autoaplicáveis quando não contêm ressalvas. Essa

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 18. ed. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2022, p. 130.

⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p.88.

afirmação decorre da supremacia da Constituição, que significa que o Texto Fundamental não é meramente uma carta de recomendações, mas sim um conjunto de determinações cogentes consolidadas em princípios e regras constitucionais.

De se destacar que mesmo na imunidade condicionada à lei regulamentadora, o papel desse diploma normativo é apenas estabelecer o procedimento para reconhecer que a pessoa ou situação abarcada pela imunidade realmente se enquadra nos termos constitucionais. Portanto, não pode criar obstáculos ou limitações infundadas para reconhecer o gozo da imunidade, o que significa que, na ausência de uma lei regulamentadora, não há sequer a necessidade de um procedimento para o seu reconhecimento.

Apesar das diversas definições, a doutrina se dirige para o reconhecimento de que a imunidade é garantia constitucional que impede a incidência tributária. Essa proteção está expressamente prevista na Constituição para consagrar valores fundamentais ao Estado Democrático de Direito.

Pragmaticamente, trazendo a luz da hermenêutica para a questão, observa-se que o Supremo Tribunal Federal tem afirmado em suas decisões judiciais que adota a interpretação teleológica ao analisar a aplicação das imunidades, perquirindo-se os valores que o Constituinte buscou realizar. Essa afirmação foi explicitada no voto do Min. Edson Fachin no “RE nº 759.244”. No mesmo sentido o voto do Min. Dias Toffoli no “RE nº 330.817”.

De fato, devido a esse propósito das imunidades de impedir a elaboração de normas que imponham tributação sobre certos sujeitos e situações que desempenham papel crucial no exercício de valores significativos para a sociedade, também a doutrina tem defendido que a interpretação teleológica deve guiar a aplicação desse instituto, como instrui Hugo de Brito Machado ao dizer que “*o elemento finalístico é de suma importância e, no caso, não se pode esquecer que a finalidade da norma imunizante é o respeito que o Estado deve ter por todas as formas de manifestações...*” (MACHADO, 2015, p.160)”.

O papel do intérprete, contudo, amolda-se ao tipo de imunidade que se avalia, no que, para o presente estudo, pertinente apontarmos a diferenciação entre duas

normas constitucionais, já citadas: as imunidades incondicionadas, estas entendidas como de *eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata*, sem exigência de outro comando normativo que regule seus efeitos; e as imunidades condicionadas, que, ao contrário da anterior, são vinculadas à *integração promovida por Lei Complementar*⁶, que regulamenta seus requisitos.

A diferenciação, contudo, recai na verificação, nas imunidades condicionadas, da observância dos requisitos que foram elencados pelo legislador infraconstitucional, sendo importante reiterar que referida legislação não poderá limitar o alcance da imunidade instituída pelo Constituinte, de maneira a entregar ao intérprete a tarefa de realizar não apenas a interpretação literal, consubstanciada na inquirição do preenchimento dos requisitos arrolados, em verdadeiro *checklist*; mas lhe exige interpretação teleológica cujo objetivo é, na avaliação do alcance e finalidade da norma imunizante, sopesar se os valores que o Constituinte elegeu como caros ao Estado Democrático de Direito não estão sofrendo indevida limitação.

A IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 156, § 2º, INCISO I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NA TRANSMISSÃO DE BENS OU DIREITOS INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL

Conforme visto, a Imunidade Tributária Constitucional é comumente categorizada pela maioria da doutrina como uma forma de não-incidência constitucionalmente qualificada. Trata-se de não incidência, uma vez que exclui uma situação específica do escopo de regra tributária que a princípio lhe atingiria. Sua natureza é constitucional, uma vez que as condições para a imunidade só podem ser estabelecidas na Carta Maior. Adicionalmente, é qualificada, pois, ao contrário de uma simples não incidência, onde uma situação deixa de ser abrangida como uma hipótese de incidência ou quando o ente político deixa de exercer a competência atribuída pela

⁶ SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães, *Liberdade Religiosa e a Imunidade Tributária*, São Paulo: Almedina, 2023, p. 75.

Constituição Federal (conhecida como hipótese negativa), a imunidade envolve uma previsão expressa, configurando uma hipótese positiva de não-incidência⁷.

Exatamente neste sentido, temos que a Constituição Federal de 1988 concedeu aos municípios a competência legislativa para instituir e efetuar a cobrança do ITBI. Entretanto, ao atribuir essa competência aos entes federativos municipais, a própria Constituição estabeleceu limitação, restringindo-a aos casos em que a transmissão de imóveis tem como objetivo a formação do capital social de pessoas jurídicas.

A chamada imunidade tributária do ITBI sobre transmissão de imóveis em decorrência de integralização de capital possui previsão do “*art. 156, § 2º, inciso I da CF*”.

Como dito acima, a disposição de imunidade para o ITBI, presente no mencionado artigo constitucional, estipula que toda transmissão de bem imóvel com o propósito de integralizar o capital social de uma pessoa jurídica é IMUNE à incidência do ITBI.

A única exceção à mencionada regra de imunidade, conforme delineado no mesmo artigo, ocorre nos casos em que se constata que a atividade principal do adquirente consiste na “*compra e venda desses bens ou direitos, na locação de bens imóveis ou no arrendamento mercantil*”.

Considerando que a CF não abordou a definição do termo que ela introduziu - “*atividade preponderante*” -, a incumbência de estabelecer esse conceito recaiu sobre o CTN, o qual, em seus “*arts. 36 e 37*”, delimitou o significado de “*atividade preponderante*” mencionado no “*§2º, inciso I, do art. 156 da CF*”.

Observa-se nesse contexto que a atividade preponderante refere-se à condição regulamentada e definida por lei, na qual mais de 50% (cinquenta por cento) da receita

⁷ **MACHADO**, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p.382-383.

operacional da pessoa jurídica adquirente é proveniente de transações de *“compra e venda de bens ou direitos, locação ou arrendamento mercantil de imóveis, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição, ou nos 3 (três) anos seguintes, no caso de o adquirente iniciar suas atividades após a aquisição ou menos de dois anos antes desta”*.

Contudo, em que pese a aparente restrição imposta pelo texto constitucional, aqui cumpre nos aprofundarmos no tocante à estrutura linguística do enunciado, posto que, ao interpretá-lo, parte da doutrina apontou que a imunidade constitucional prevista no *“art. 156 § 2º inciso I”* teria abarcado duas situações: i) *“a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”* e; ii) *“a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”*; no que, somente para esta última, teria sido feita a ressalva da necessária comprovação da atividade preponderante.

A interpretação é necessária, já que a separação das duas hipóteses tem o condão de tornar a imunidade para a primeira hipótese incondicional e, portanto, autoaplicável; enquanto na segunda hipótese necessária seria a investigação acerca da atividade preponderante, no que, para tal, a imunidade estaria condicionada ao preenchimento dos requisitos previstos no regramento infraconstitucional (*“menos de 50% da receita decorrer de atividades imobiliárias”*).

Neste aspecto, não podemos deixar de mencionar as lições conferidas pelo doutrinador Kiyoshi Harada, cujo brilhantismo no aprofundamento do estudo não deixa dúvidas de que, quando há transmissão de bens e direitos na realização de capital, a norma imunizante é incondicional, impedindo a tributação pelo ente municipal.

Referido doutrinador entende que a redação do dispositivo traça duas situações diversas, cada uma com uma hipótese de imunidade do ITBI, já que *“a utilização da conjunção aditiva ‘nem’ pelo inciso I do § 2º do art. 156 retro comprova que estamos diante de duas orações distintas (...) não tendo sentido a verificação das condições previstas na parte final do inciso I do § 2º do art. 156 da CF, como quer parcela da doutrina e da jurisprudência”* (HARADA, 2016, p.91).

A problemática na interpretação acerca do alcance da última parte do dispositivo constitucional atém-se à expressão “nesses casos”, no sentido de tornar necessário investigar se refere aos dois fatos jurídicos mencionados (“*transmissão de bens e direitos na realização de capital*” e “*transmissão de bens e direitos em fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica*”) ou somente ao segundo.

Vejamos novamente o que diz o texto constitucional: “[...] *não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil*”.

Exatamente neste sentido, pela separação dos dois enunciados, foi o voto (vencedor) exarado pelo Min. Alexandre de Moraes quando do julgamento do *leading case* “RE 796.376/SC (Tema 796)”⁸ no qual fixou-se a tese “*A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado*”.

No referido caso, julgado pelo rito do “*art. 927, III do CPC*”, em que pese não ter avaliado a situação objeto deste estudo, em sua *ratio decidendi* encontramos importante direcionamento sobre a interpretação dada ao dispositivo, já que a Corte Suprema segregou as hipóteses trazidas no texto constitucional para revelar que a segunda parte se refere à imunidade condicionada à não exploração de atividade imobiliária, enquanto a primeira parte é uma imunidade incondicionada.

Verifica-se que a decisão proferida pelo Ministro foi inicialmente guiada pela interpretação gramatical do dispositivo constitucional, no que, apresentando o conteúdo semântico da norma, possibilitou à Corte Suprema avançar e revelar o

8

Disponível

em

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796#:~:text=Tema%20796%20-%20Alcance%20da%20imunidade%20tribut%C3%A1ria%20do,o%20limite%20do%20capital%20social%20a%20ser%20integralizado>. – acesso em 25/11/2023.

alcance da norma de imunidade e a expressão do valor por ela abarcado, confirmando que na transmissão de bens e direitos na realização de capital, a finalidade do Constituinte foi excluir esta operação do campo de incidência do ITBI de maneira irrestrita, sem qualquer limitação.

Com base nessa interpretação, foi explicitamente estabelecido o limite da exceção à norma imunizante do ITBI apenas para os casos de “*incorporação de bens*” decorrente de “ *fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*”. A decisão adotou a perspectiva do mencionado doutrinador Kiyoshi Harada, sustentando que a imunidade dos imóveis entregues em subscrição de capital é incondicionada e, como tal, autoaplicável, independentemente da natureza da atividade da pessoa jurídica adquirente.

Não se olvidam as críticas que o entendimento exarado recebeu, mormente em razão de parcela relevante da doutrina entender que a imunidade constitucional abrange toda e qualquer situação cujo fato jurídico seja a incorporação de imóvel (ou dos direitos sobre ele) ao capital social de pessoa jurídica⁹, mas esta análise foge do escopo deste artigo.

O que nos interessa é, uma vez demonstrada a interpretação dada à primeira parte do dispositivo, no sentido de reconhecer que quando se está diante de transmissão de bens e direitos na realização de capital a imunidade é incondicionada, não cabe, conforme verificamos em diversas decisões judiciais, o apontamento de nenhuma causa como apta a atrair a incidência do ITBI, ressalvado, por óbvio, o direito de fiscalização das Fazendas Municipais quando verificarem que a operação é possivelmente fraudulenta.

A INTEPRETAÇÃO DE PARTE DA JURISPRUDÊNCIA

Passamos, então, à abordagem empírica proposta neste estudo, consistente no levantamento de jurisprudência sobre o recorte temático escolhido, no que, para seleção das decisões judiciais que adiante serão apresentadas, escolheu-se como

⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 11ª ed, São Paulo: Saraiva, 2022, p. 536.

recorte temporal a data em que publicado o acórdão do “Tema 796”, ocorrida em 25 de agosto de 2020.

A delimitação temporal se mostra pertinente na medida em que, após este marco referencial foi possível aos Tribunais e seus respectivos julgadores exararem seu entendimento da matéria à luz do que apontou o STF sobre o tema. Ainda assim, conforme se verá, parcela relevante dos julgados, escorando-se em viés interpretativo que beira o ativismo judicial patológico¹⁰, permanece afastando indevidamente a imunidade constitucional do ITBI na transmissão de bens e direitos na realização de capital.

As decisões que ora apresentamos demonstram que, nos casos em que a pessoa jurídica permaneceu sem atividade durante o chamado “período de verificação”, o Poder Judiciário afastou o reconhecimento da imunidade.

É o caso da decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás¹¹ e Tribunal de Justiça do Paraná em 28/02/2023¹². Esta última, ao fundamentar o voto, verifica-se que a imunidade foi afastada sobre justificativa hermenêutica de descompasso com a finalidade constitucionalmente prevista:

“Ao prever referida imunidade, o constituinte pretendia incentivar a livre iniciativa, com o objetivo de que os imóveis fossem utilizados na atividade desempenhada pela pessoa jurídica. Nas palavras do Des. Lauro Laertes de Oliveira, por ocasião do julgamento da ACRN nº 974.297-8, da 2ª Câmara Cível, o escopo da imunidade em questão é incrementar a atividade econômica da pessoa jurídica, “fortalecendo a empresa, gerando mais empregos, circulação de riquezas e cumprindo com os objetivos fundamentais de nossa

¹⁰ Este entendido como a prevalência das convicções particulares dos julgadores no momento em que analisam e aplicam os dispositivos legais à luz de um caso concreto.

¹¹ TJ-GO - AC: 5114830-29.2019.8.09.0024, Relator: Des(a). KISLEU DIAS MACIEL FILHO, publicado em 18/04/2023.

¹² TJPR - 1ª Câmara Cível - 0002339-98.2020.8.16.0004, Relator: JUIZ DE DIREITO SUBSTITUTO EM SEGUNDO GRAU EVERTON LUIZ PENTER CORREA, publicado em 28/02/2023.

República Federativa, dentre os quais, o de garantir o desenvolvimento nacional”. (j. 29/01/13).

E, como se sabe, o Supremo Tribunal Federal entende que “Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador” (STF, RE nº 56625, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 24/09/10).

No mesmo sentido ensina a tributarista Regina Helena Costa, segundo a qual a interpretação da norma imunizante “há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.”

No caso, observa-se que a aquisição imobiliária se deu quando da constituição da pessoa jurídica autora, em 18.01.2008, de modo que a “preponderância” é aferida levando-se em conta “os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição” (art. 37, § 2º, do CTN) para fins de identificação de imunidade tributária.

Desse modo, é certo que a ausência absoluta de receita afasta a pretensão de imunidade tributária.

As peculiaridades apresentadas nos autos, dentre elas a inatividade no período trienal subsequente à integralização do bem, manifestam-se como um indicativo do desvirtuamento do benefício.

E, como bem delineado pelo Juízo de origem: “Inclusive, não há que se falar em “ausência de atividade imobiliária preponderante”, pois não há qualquer atividade – preponderante ou não”.

Na espécie, a parte autora/apelante não justificou sua inatividade, caso em que deferir a imunidade implicaria em admitir-se a possibilidade de contornar a regra do § 2º do art. 37 do CTN, de modo que, para se obter o reconhecimento da imunidade, bastaria manter a sociedade empresária inativa desde o arquivamento dos atos constitutivos na junta comercial (com a incorporação do imóvel ao capital social) pelo prazo de dois anos.

Com isso, o Fisco Municipal acabaria impedido de constatar se, de fato, há ou não o exercício preponderante de atividades ligadas à venda ou locação de propriedade imobiliária ou à cessão de direitos relativos à sua aquisição.

Como não há previsão constitucional para a concessão de imunidade a empresas inativas ou sem receita, deferi-la nessas situações desprestigiaria o entendimento do Supremo Tribunal Federal que prega a interpretação restritiva do benefício.

E, ainda, a concessão também desvirtuaria o objetivo das imunidades que é o de facilitar a formação, a extinção e a modificação de empresas, visando a livre iniciativa, o progresso das empresas e o conseqüente desenvolvimento econômico, privilegiando aquele que não busca a realização da função social da sua atividade.”

Ainda mais grave o entendimento exarado no referido julgado, uma vez que presume má-fé do interessado, assumindo que poderá permanecer em inatividade somente para impedir a verificação da atividade preponderante (que sequer se aplica ao caso concreto), olvidando-se que, além de existem inúmeros elementos (inclusive financeiros) que podem impedir o início da atividade empresarial, o Constituinte afastou qualquer marco temporal para seu exercício.

O mesmo posicionamento se observa no julgamento proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande Sul, cujo acórdão foi publicado em 07 de dezembro de 2020¹³ que possui o seguinte fundamento:

Por outro lado, de sinalar que no contrato social (fls. 29/39) consta que a atividade principal desenvolvida pela apelante não é preponderantemente imobiliária.

Ocorre que, na hipótese, foi verificado que a empresa recorrente não apresentou receita operacional durante o período de análise, ou seja, se manteve inativa, não havendo sequer escrituração contábil. Referido fato é incontroverso, visto que a própria apelante refere não ter entrado em funcionamento por inviabilidade, considerando as dificuldades financeiras que vem passando. Pois bem.

Não há como negar que a regra imunizante busca, ao fim e ao cabo, fomentar a atividade econômica, de modo que a ausência de qualquer renda operacional da empresa autora, ora recorrente, não atenta à interpretação teleológica do instituto da imunidade do ITBI. (...)

¹³ TJ-RS - AC: 70084789098 RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Data de Julgamento: 03/12/2020, 22ª Câmara Cível, publicado em 07/12/2020.

Nesse compasso, ausente qualquer receita operacional da empresa, não há como se auferir a preponderância de suas atividades, de modo que não faz jus à imunidade do ITBI referente à integralização do capital social. (grifos acrescentados)

O entendimento é replicado em diversos outros julgados¹⁴, todos realizado dentro da delimitação temporal acima proposta.

A interpretação conferida ao dispositivo constitucional, nos termos em que realizada pelos referidos julgados, contraria a finalidade prevista pelo Constituinte quando excluiu a operação de transmissão de bens e direitos na realização de capital do campo de incidência do ITBI, a qual, conforme se viu, é incondicionada e, como tal, não sujeita a qualquer limitação. Sequer a atividade preponderantemente imobiliária teria o condão de afastar referida imunidade, o que, por certo, abarca também a ausência de atividade, nos termos do brocardo latino a *maiori, ad minus*¹⁵.

Conclui-se que a Constituição Federal optou por prestigiar referida operação, fomentando a formação de empresas sem estabelecer qualquer exigência temporal para o exercício da atividade empresarial, a qual, uma vez iniciada, gerará impactos sociais e econômicos que, mirados pelo Constituinte quando instituiu a imunidade, compensam a perda de arrecadação decorrente da ausência de hipótese de incidência do ITBI.

Neste aspecto, os julgados acima colacionados claramente atentam contra o propósito do Constituinte, ainda que os intérpretes tenham se socorrido na

¹⁴ TJ-RS - AC: 5001530-46.2015.8.21.0008 CANOAS, Relatora: Maria Isabel de Azevedo Souza, julgamento em 09/03/2023, 22ª Câmara Cível, publicado em 10/03/2023.

TJ-PR – APL 0006806-86.2016.8.16.0190, Relator: Antonio Renato Strapasson, julgamento em 08/06/2021, 2ª Câmara Cível, publicado em 06/07/2021.

TJ-RJ - AI 0090982-89.2022.8.19.0000 2022002124002, Relatora MAFALDA LUCCHESI, julgamento em 27/04/2023, 19ª Câmara Cível, publicado em 03/05/2023.

TJ-RS - AGT: 70084909027 RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, julgamento em 24/03/2021, 22ª Câmara Cível, publicado em 30/03/2021.

¹⁵ “Quem pode o mais, pode o menos”

interpretação teleológica do dispositivo constitucional, afirmando, em seu exercício, que a transmissão de bens ou direitos em realização de capital, incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, sujeitam-se à incidência de ITBI quando esta não apresenta receita operacional no período de verificação.

Ora, está demonstrado que o “período de verificação”, no qual se avalia a natureza da atividade desenvolvida pela empresa, é exigido somente para a segunda parte do dispositivo, nos casos de “*incorporação, fusão ou cisão*” da pessoa jurídica, tratando-se de imunidade condicionada, exigindo, para sua aplicação, a observância dos requisitos traçados pelo legislador infraconstitucional, no caso, o Código Tributário Nacional.

Diversamente, na realização de capital, primeira parte do “*inciso I do § 2º do art. 156 da CF*”, por se tratar de norma de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, nenhuma limitação ao direito à imunidade foi prevista pelo Constituinte, o que, também sobre o viés hermenêutico pela busca da finalidade, indica que não se admite a incidência do ITBI nestas operações.

Os julgados trazem viés interpretativo como “*a regra imunizante busca, ao fim e ao cabo, fomentar a atividade econômica, de modo que a ausência de qualquer renda operacional (...) não atenta à interpretação teleológica do instituto da imunidade do ITBI*”; “*o objetivo das imunidades que é o de facilitar a formação, a extinção e a modificação de empresas, visando a livre iniciativa, o progresso das empresas e o conseqüente desenvolvimento econômico*” e que “*o critério da finalidade constitucional se emprega em uma segunda etapa, ao afastar do âmbito da regra imunizante também as pessoas jurídicas que, não obstante não tenham desempenhado atividades com caráter imobiliário, não são produtivas, deixando de efetivamente concorrer para o desenvolvimento nacional sob o prisma socio-econômico*”, justificando assim o afastamento da imunidade na realização de capital de empresa que não tenha apresentado receita operacional.

A interpretação conferida, ainda que escorando-se na teleologia, não revela a melhor solução em razão de trazer limitação ao que a Constituição Federal expressamente deu caráter de **norma de eficácia plena**. Como tal, a imunidade não

se sujeita a nenhuma limitação, senão a finalidade nela prevista que é a realização de capital.

Na busca pelo sentido e extensão normativa da imunidade em estudo não é dado ao intérprete, portanto, definir o alcance da norma através de finalidade afastada pelo Constituinte que, elencando como imune ao ITBI a transmissão de bens e direitos na realização de capital, criou norma de eficácia plena e aplicação imediata, não sujeita a nenhuma limitação.

CONCLUSÃO

A atividade interpretativa implica em desvelar o conteúdo e significado de uma norma, a fim de aplicá-la a uma situação concreta. Não se resume a uma simples extração de significado já presente no texto, mas constitui um processo de construção de sentido por parte do intérprete.

Neste contexto, a interpretação teleológica das imunidades revela consistentemente um valor que o Constituinte atribuiu maior importância do que o aspecto fiscal (arrecadação), justificando, assim, a adesão a uma abordagem interpretativa ampliada, honrando a máxima efetividade da Constituição, posto que o Constituinte elencou um conjunto de valores que protegeu contra a tributação quando instituiu as imunidades tributárias. As situações imunes constituem uma barreira à imposição de tributos devido à falta de competência tributária, resultando, por conseguinte, em um direito subjetivo público para as pessoas ou situações que se enquadram tipicamente nessas circunstâncias.

No presente estudo investigou-se a extensão da imunidade tributária prevista no “art. 156, §2º, da CF” na transmissão de bens e direitos na realização de capital, demonstrando-se que é incondicionada e, portanto, de eficácia plena e de aplicabilidade direta e imediata, de maneira que, no exercício hermenêutico de busca pelo sentido e alcance da norma não lhe pode ser atribuída interpretação cuja

finalidade, nas palavras de Marco Aurélio Greco¹⁶, dão à norma constitucional “*sentido tão restrito que iniba a proteção do valor subjacente*” previsto pelo Constituinte.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Código Tributário Nacional

Constituição da República Federativa do Brasil

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30^a ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 18^a ed. Editora Forense. Rio de Janeiro:2022.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 12^a ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra as Silva (coord). Imunidade Tributária. São Paulo: Dialética, 1988, p.711.

HARADA, Kiyoshi. ITBI, doutrina e prática. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL à luz da doutrina e jurisprudência. 18^a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães, Liberdade Religiosa e a Imunidade Tributária, São Paulo: Almedina, 2023.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 11^a ed. – São Paulo: Saraiva, 2022.

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra as Silva (coord). Imunidade Tributária. São Paulo: Dialética, 1988, p.711.

Tribunal de Justiça GO. 5ª Câmara Cível. Apelação Cível 5114830-29.2019.8.09.0024. Relator Des. Kisleu Dias Maciel Filho. Publicado em 18/04/2023.

Tribunal de Justiça PR. 1ª Câmara Cível. Apelação Cível 0002339-98.2020.8.16.0004.

Relator Juiz De Direito Substituto em Segundo Grau Everton Luiz Penter Correa. Publicado em 28/02/2023

Tribunal de Justiça RS. 22ª Câmara Cível. Apelação Cível 70084789098. Relator Des. Luiz Felipe Silveira Difini. Data de Publicação: 07/12/2020

Tribunal de Justiça RS. 22ª Câmara Cível. Apelação Cível 5001530-46.2015.8.21.0008. Relatora Des. Maria Isabel de Azevedo Souza, Publicado em 10/03/2023

Tribunal de Justiça PR. 2ª Câmara Cível. Apelação Cível 0006806-86.2016.8.16.0190. Relator: Des. Antonio Renato Strapasson. Publicado em 06/07/2021.

Tribunal de Justiça RJ. 19ª Câmara Cível. AI 0090982-89.2022.8.19.0000 2022002124002, Relator Des. Mafalda Lucchese. Publicado em 03/05/2023.

Tribunal de Justiça RS. 22ª Câmara Cível. AGT 70084909027 RS, Relator Des. Luiz Felipe Silveira Difini. Publicado em 30/03/2021.

SOBRE O AUTOR

João Carlos de Lima Junior

Advogado sócio do escritório Lima Junior Domene Advogados Associados; Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), integrante das Câmaras Ordinária e Superior (2006-2015); Diretor Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (2008-2016); Doutorando pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

E-mail: joao@limajr.com.br