

REVISTA FACINE³⁶⁰

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

TAX IMMUNITY OF SHARE CAPITAL AS COMPLIANCE WITH THE FUNDAMENTAL RIGHT OF FREE ENTERPRISE

Me. Abraão Bezerra de Araújo ^[1]

Recebido em: 11/11/2021 | Aprovado em: 11/12/2021 | Revisado em: 20/02/2022

Resumo

O estudo tem como objetivo a análise da aplicabilidade da imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) de bens dados como capital social de sociedades empresárias, nos termos do art. 156, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e art. 36, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN). O cerne da discussão é que esta limitação ao poder tributário recai sobre bens e direitos, sem qualquer limitação tocante a valores. Apesar disso, a Administração Pública, na figura das secretarias de finanças municipais, tem negado a plenitude da imunidade constitucional. Em pareceres municipais, os entes públicos têm arbitrariamente reavaliado os bens indicados e concedido a limitação tributária apenas no valor subscrito nos documentos societários para integralização do capital social, tributando-se o restante da avaliação municipal do imóvel. Após vasto litígio entre contribuintes e fiscos, coadunando com este entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou o tema n. 796, de posição equivalente aos fiscos municipais. Em decorrência deste tema, equivocadamente os juízos singulares e tribunais estaduais têm imunizado apenas os valores destinados à integralização do capital social. Entretanto, o tema possui outra abordagem que não esta simplória adotada pelos Judiciários estaduais. A pesquisa relaciona estudos doutrinários conjuntos da contabilidade e do Direito. Esclarecendo elementos conceituais e práticos essenciais à satisfação da imunidade constitucional.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis. Administração Pública.

Abstract

The study aims to analyze the applicability of the immunity from the Tax on Transfer of Real Estate (ITBI) of goods given as capital stock of business companies, under the terms of art. 156, §2, item I of the Federal Constitution of 1988 (CF/88) and art. 36, item I of the National Tax Code (CTN). The core of the discussion is that this limitation on tax power falls on goods and rights, without any limitation regarding values. Despite this, the Public Administration, in the figure of the municipal finance secretariats, has denied the fullness of constitutional immunity. In municipal opinions, public entities have arbitrarily re-evaluated the indicated assets and granted the tax limitation only on the amount subscribed in the corporate documents for the payment of the share capital, taxing the remainder of the municipal valuation of the property. After extensive litigation between taxpayers and tax authorities, in line with this understanding, the Federal Supreme Court (STF) settled issue n. 796, equivalent to municipal tax authorities. As a result of this issue, the individual courts and state courts have mistakenly immunized only the amounts destined for the payment of the capital stock. However, the issue has another approach that is not simple adopted by the state judiciary. The research relates joint doctrinal studies of accounting and law. Clarifying conceptual and practical elements essential to the satisfaction of constitutional immunity.

Keywords: Tax immunity. Federal Court of Justice. Extraordinary Resource. Property Transfer Tax. Public administration.

^[1] Advogado. Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR); bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR); formação técnica em Analista Contábil, Administrador Judicial em Falências e Recuperação de Empresas. Atuante na área de Direito Tributário e Direito Empresarial.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro é constituído por inúmeras normas e instrumentos acessórios normativos, sobretudo em se tratando de matéria jurídica tributária. O excesso de burocracia coloca o contribuinte em situação de oneração de suas receitas, além de promover confusões conceituais no sistema tributário. Por isso, para cumprir as obrigações tributárias, o contribuinte, principalmente empresário, depende de vasto corpo jurídico e contábil de modo a promover a melhor execução de suas atividades econômicas na forma das determinações do sistema tributário.

Apesar das dificuldades oriundas da vastidão de normas regulatórias do sistema tributário, isto gera para o empresário contribuinte a liberdade de organizar seu grupo empresarial ou consórcio da maneira mais proveitosa e organizada desejada – sempre cumprindo fielmente as obrigações tributárias necessárias. De modo a evitar constrições indevidas e se adequar da maneira mais objetiva e econômica ao seu regime de apuração tributária conforme sua atividade econômica. Tudo sempre nos termos legais, sob pena de incorrer em penalidades com cominação de multa em virtude de fiscalização do fisco.

Nesse contexto de possibilidades de organizações societárias voltadas a satisfação tanto do empresário quanto das obrigações tributárias é que surge a figura da holding. Este tipo social nasce com a publicação da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas – S/A), especificamente em seu art. 2º, §3º, determina-se que é facultado à companhia ter por objeto social a participação de outras sociedades. Isso, como forma de realizar o objeto social ou beneficiar-se, sempre na forma da lei e regulamentos correspondentes tributários (BRASIL, 1976).

Verifica-se que é expressamente deliberado por lei ao empresário a opção de constituir sociedade com o intuito de participação em outras companhias. Não apenas holding, mas toda sociedade do tipo empresária tem o direito de exercer também a atividade econômica de participação em outras sociedades. Assim, de modo a organizar o grupo societário de forma a economizar a carga tributária sem que haja infrações, sobretudo planejamentos de cunho sucessório, os grupos empresariais possuem holdings ou exercem em suas empresas a atividade de participação.

Dentre os incentivos fiscais possíveis dentro de um planejamento societário ou sucessório, há a imunidade tributária de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) sobre bens e direitos destinados à integralização do capital social. É o que se determina no art. 156, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Embora estas delimitações sejam expressamente

definidas constitucionalmente, o Poder Executivo na figura de alguns municípios a partir do entendimento de suas secretarias de finanças vêm negando esta imunidade expressa, desrespeitando assim as definições do ordenamento jurídico pátrio. O Poder Judiciário por muito tempo garantiu esta imunidade tributária mencionada no parágrafo anterior. No entanto, por equívoco, o Poder Judiciário tem seguido o tema n. 796 proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

O método aplicado no desenvolvimento desta pesquisa e trabalho científico acadêmico é de caráter qualitativo, haja vista não abordar o tema de forma jurimétrica, ou seja, estatística. Sobretudo tendo em vista que a decisão de repercussão geral do tema n. 796/STF é recente, não detendo ainda o cenário jurídico-tributário para manejar dados de forma segura dirimindo os vieses possíveis.

Em conjunto com o método qualitativo, traz-se o estudo profundo de decisões relativas ao tema e que construíram socialmente a possibilidade e relevância desta matéria. Além das expressas determinações constitucionais da Carta Magna brasileira e legislações infraconstitucionais, com o Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei do Mandado de Segurança. De forma a conjugar casos práticos do ordenamento jurídico com as normas correspondentes e doutrinas relevantemente majoritárias do assunto.

2 HOLDING COMO ORGANIZAÇÃO E BLINDAGEM PATRIMONIAL: CONCEITO, FINALIDADE E CLASSIFICAÇÃO

A expressão holding nasce do verbo inglês to hold que significa “controlar”, “manter” ou “guardar”. Em suma, a sociedade do tipo holding pode ser conceituada como empresa de participação societária ou gestora de participações; seja ela sociedade anônima ou limitada. Como assinala Araújo e Rocha Júnior (2019, p. 1), os sócios da holding integralizam o capital social tendo direito aos rendimentos relativos a lucros ou dividendos com isenção do imposto de renda. Além da mencionada imunidade tributária de ITBI em casos de bens e direitos subscritos como capital social.

Na própria origem do termo holding, verifica-se a conotação controladora e mantenedora da sociedade do tipo holding. Não por acaso, é que se costuma definir que este tipo de pessoa jurídica possui como finalidade o planejamento societário ou tributário, investimento ou proteção do patrimônio por via da blindagem patrimonial, muito comum em grupos empresariais (ARAÚJO; ROCHA JUNIOR, 2019, p. 6).

O planejamento tributário retrata a busca de, dentro da lei, o contribuinte economizar os valores destinados ao fisco, seja via créditos, isenções ou imunidades. Por sua vez, a blindagem patrimonial

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

é constituída por ações preventivas, com o intuito de resguardar patrimônio de determinada entidade a violações externas arbitrárias. Esta estruturação estratégica se relaciona ainda com sucessão patrimonial. De modo que os efeitos sucessórios sejam transmitidos por vias que impliquem em grande economia tributária. O que evita discussão com relação aos direitos hereditários, além de viabilizar planejamento tributário positivamente impactante ao grupo empresarial, ainda que familiar (ARAÚJO; ROCHA JUNIOR, 2019, p. 7)

3 DISTINÇÕES ENTRE IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E IMPLICAÇÕES

Como explicado acima, por vezes a constituição de holdings é destinada à blindagem patrimonial, planejamentos tributários e sucessórios, de modo que legalmente o contribuinte possa resguardar seu patrimônio contra arbitrariedades e desonerar custos tributários. Afinal, como determina a Constituição Federal de 1988 e a legislação infraconstitucional pátria, existem limites ao Poder de tributar do Estado enquanto parte ativa da relação tributária. Dentre estas limitações constitucional e normativamente impostas, encontram-se as imunidades e isenções tributárias.

Sacha Calmon (2018, p. 107) ensina que a imunidade é uma heterolimitação ao Poder de tributar. Trata-se de vedação oriunda do constituinte, nascendo no seio constitucional. A isenção, ao seu ponto, surge a partir de uma ordem com respectiva autorização constitucional, obstando ao legislador ou agente público competente a promoção ou exercício do Poder de tributar com relação a determinado fato gerador ou tema. Frisa-se que a isenção depende de permissão constitucional.

A principal distinção entre a isenção e a imunidade, reside primeiramente na origem conforme expressado acima. Na medida em que a imunidade surge imediatamente de determinação constitucional, a isenção, por sua vez, depende de autorização constitucional tal qual toda norma, mas nasce propriamente dita na legislação infraconstitucional, enquanto expressão. Segundo Sasha Calmon, a diferença é feita a partir da hierarquia normativa entre os institutos. Enquanto a imunidade nasce da Constituição, a norma isencional é legalmente qualificada, por via de legislação complementar a partir de permissão constitucional (COELHO, 2018, p. 108).

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS DO CAPITAL SOCIAL

Dentre as imunidades expressas na Carta Constitucional brasileira, tem-se a pertinente ao Imposto sobre Transmissão Onerosa de Bens Imóveis (ITBI) do capital social de empresas. Este instituto se aplica especificamente à subscrição e integralização de capital social de empresas por meio de imóveis, afastando assim a incidência do tributo municipal. Isso, de modo a fomentar a economia pátria através da livre iniciativa. Essa limitação da competência tributária estatal tem sustentáculo na Constituição Federal Brasileira de 1988, no art. 156, §2º, inciso I, que por sua vez se aplica na situação em comento. Vide:

Art. 156, CF/88. 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 mercantil; (BRASIL, 2020).

Decorrente do mandamento da Lei Maior, a operação de bens ou direitos voltados à subscrição e integralização de capital social de empresas não está sujeita às modificações ou detrimento diante de leis hierarquicamente inferiores, sejam de cunho federal, estadual ou municipal. Não por acaso, ratifica-se o ensinamento de Sasha Calmon ao diferenciar imunidades e isenções com base na origem normativa com base na hierarquia. Conforme mencionado anteriormente (COELHO, 2018).

Não à toa que o clássico Jurista Norberto Bobbio (1994, p. 92-93) fortalece a diferenciação de determinações do ordenamento jurídico, ao ensinar que antinomias são decididas, dentre outros critérios, pelo fator hierárquico, que diz: "(...) entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior: *lex superior derogat inferiori*".

Na doutrina nacional, Regina Helena Costa (2006, p. 56) conceitua como imunidade tributária "a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva de atribuição de competência tributária". Por assim dizer, cuida-se

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

de imperativo constitucional expresso que limita a competência tributária do Estado em razão de condição específica do contribuinte ou de ato por ele praticado.

O contribuinte, quando integraliza capital social com imóveis, enquadra-se perfeitamente no que dispõe o trecho acima. Visto que o fato configurado seja justamente a “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”. Ademais, como se extrai do mandamento constitucional, em momento algum há menção a valores.

O termo utilizado pelo legislador constituinte é “bens ou direitos”, tal qual os bens imóveis subscritos como capital social do contribuinte. Ademais, sequer se mostra necessário reavaliação dos bens pelo fisco, visto a determinação constitucional não versar valores. Além disso, independente de assimetria entre o valor instituído no capital e o avaliado pelo fisco, a imunidade deve ser integral como expressamente garantido pelo constituinte, dado que se aplica aos “bens ou direitos” como um somente. Não por acaso, igual é a determinação do Código Tributário Nacional, quando aduz em seu art. 36, inciso I que:

Art. 36, CTN/07. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

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

[...]. (BRASIL, 1966)

Esclarecido isso, objetivo é o ordenamento jurídico pátrio, seja com base na Carta Magna, seja no que se refere ao Código Tributário Nacional. Unânime é o entendimento do ordenamento brasileiro no sentido de conceder a imunidade constitucional ao contribuinte quando preenchidos os requisitos constitucionais – a exemplo da não realização de atividade preponderantemente imobiliária em um biênio.

Dessa forma, quando se nega a imunidade por parte do fisco, faz-se uso de hermenêutica irrazoável e inconstitucional. Não por acaso, assim é o principiológico entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, na figura do Min. Celso de Mello, acerca das contensões da competência fiscal do Estado:

O exercício do poder tributário, pelo Estado submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. (BRASIL, 1992)

O Poder Judiciário na figura do Tribunal de Justiça

do Estado do Ceará (TJCE) também já sedimentou entendimento que coaduna com a determinação constitucional e legal, de modo a conceder a imunidade tributária quando preenchidos os requisitos, ou seja, subscrição de bens ou direitos como capital social e a pessoa jurídica titular não exercer no período de dois anos atividade preponderantemente imobiliária. Vide (CEARÁ, 2017):

EMENTA. DIREITO PÚBLICO. RECURSO DE APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIDADE COATORA. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. POSSIBILIDADE. SENTENÇA CASSADA. CAUSA MADURA (ART. 1.013, §3º DO CPC/15). NÃO INCIDÊNCIA ITBI. EXCEÇÃO PREVISTA NA NORMA. AUSÊNCIA DE PROVAS. APELO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Cuida-se de Recurso de Apelação em face de sentença que reconhecendo a ilegitimidade passiva da autoridade coatora apontada na inicial extinguiu o feito sem apreciação do mérito e denegou a segurança pleiteada pela impetrante. Aduz a recorrente a necessidade de aplicar-se a teoria da encampação, pleiteando em sede recursal a reforma da sentença impugnada e o julgamento do mérito do mandamus, consistente no suposto direito da autora de beneficiar-se da não-incidência do ITBI sobre a transferência de bens imóveis para a integralização do seu capital social.

2. A autoridade coatora no caso em discussão, nos termos da Lei 12.016/2009, consiste no Gerente da Cédula de Gestão de ITBI, responsável direto pela decisão que indeferiu o direito, supostamente líquido e certo, da parte impetrante, não havendo que referir-se a qualquer ato desempenhado pela autoridade apontada na inicial. Contudo, a autoridade apontada como coatora na inicial do mandamus é superior hierárquico daquela que efetivamente executou o ato supostamente abusivo, bem como em suas informações/defesa apresentou manifestação quanto ao mérito da demanda e, por fim, a manutenção da lide em face da autoridade mencionada na inicial não trará qualquer modificação à regra de competência para apreciação do writ, o que autoriza a aplicação da teoria da encampação, reconhecendo a possibilidade de impetração do writ em face do Secretário de Finanças do Município de Fortaleza. Precedentes.

3. Da análise dos documentos que instruíram o presente feito, em especial o Contrato Social da empresa e a própria peça inicial do mandamus, tem-se que a parte impetrante possui entre seus objetos sociais “comprar e vender

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

bens relativos ao ativo fixo da sociedade” (Cláusula 8ª, item ‘e’), “celebrar e rescindir contratos de locação ou de arrendamento, de bens móveis ou imóveis” (Cláusula 8ª, item ‘j’), “administração de imóveis próprios” (Cláusula 4ª, item ‘c’). Prevê a norma de regência (Lei 9.133/2006 c/c art. 156, § 2º, I, da CF/88) como presumidamente preponderante a atividade de compra e venda e locação de imóveis quando referida atividade constar de maneira expressa entre o objeto social da empresa, o que de fato resta caracterizado.

4. Não foram colacionadas aos autos provas inequívocas de que a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica passaria ao largo da venda ou locação de propriedade imobiliária ou mesmo cessão de direitos relativos à sua aquisição, de modo que não há in casu direito líquido e certo à imunidade pretendida.

5. Recurso de Apelação Cível conhecido e parcialmente provido para cassar a sentença impugnada diante do reconhecimento da legitimidade passiva do Secretário de Finanças do ESTADO DO CEARÁ PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA GABINETE DESEMBARGADOR PAULO FRANCISCO BANHOS PONTE 2 Município de Fortaleza, mas em seu mérito, com fundamento no art. 1.013, §3º do CPC/15, para denegar a segurança, posto não restar devidamente comprovado o direito líquido e certo da impetrante.

ACÓRDÃO

Acordam os integrantes da Primeira Câmara de Direito Público, por julgamento de Turma, unanimemente, em conhecer o Recurso de Apelação Cível e dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Relator. Fortaleza, 07 de novembro de 2016.

O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP), referência relativamente ao julgamento de causas tributárias e empresariais, também segue o norte do TJ/CE de que a imunidade é integral, vez que se aplica aos bens ou direitos integralizados como capital social, sem qualquer alusão ou limitação à valores. Novamente, o que se examina é atividade preponderante do contribuinte, que não poderá ser voltada à venda ou locação de imóveis – sem relação com valores ou limitações contábeis. Veja-se:

Tributário. ITBI. Mandado de segurança individual. Concessão. Reexame necessário, sem recurso voluntário das partes. Por força do artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização do capital social, salvo

se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Imunidade bem reconhecida no caso concreto. Nada a prover em reexame necessário. (SÃO PAULO, 2016)

No estudo do tema, seja na seara legal-constitucional, doutrinária ou judiciária, o que se verifica como requisito para a concessão da não incidência na forma de imunidade é a caracterização ou não da pessoa jurídica na ressalva do art. 37 do CTN, também descrita no art. 156, § 2º, inc. I da CF/88, que determinam. Vide:

Art. 37, CTN. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

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

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

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante. (BRASIL, 2020)

Não por coincidência, única e em igual norte é a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial n. 448.527, que teve como Relator à época o Ministro Luiz Fux. Nas decisões proferidas nos autos, esclareceu-se que ao afastar benefício tributário baseado na limitação tributária em forma de imunidade exerce juízo sobre as provas, o que não cabe. Haja vista que a prova configura tão somente a qualificação do objeto social da pessoa jurídica empresária. Vide voto-êxito:

Assim é que, sob outro enfoque da questão, faz-se mister verificar a atividade preponderante do contribuinte para aferir o seu consequente direito consagrado na regra imunitária, o que

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

induz ao imperioso o exame de prova produzida.

Com efeito, a leitura do trecho do aresto recorrido, acima transcrito, revela que o Ilustre Julgador a quo decidiu no sentido de que, qualquer empresa, para fazer jus ao benefício constitucional, deve permanecer em atividade por no mínimo 3 (três) anos, quando adquirir determinado imóvel após o início de suas atividades.

Entretanto, in casu, o aresto recorrido, ao decidir pelo afastamento do benefício em relação à recorrente, exerceu juízo sobre a prova dos autos, porquanto a ora recorrente acostou o seu contrato social, que em sua cláusula 3ª determina seu objeto social [...]

Destarte, a reforma do julgado à luz desse ângulo cognitivo, demandaria o reexame do conjunto fático-probatório exposto nos autos, sendo de sabença que ao Superior Tribunal de Justiça é defeso atuar como Terceira Instância revisora ou Tribunal de Apelação reiterada, nos termos da Súmula nº 07/ STJ. (BRASIL, 1997)

Ademais, vale dizer que o voto-vencido, encabeçado pelo não menos brilhante Ministro Humberto Gomes de Barros, também promove a manutenção da limitação tributária, visto que somente deve ser tributada a operação nas empresas que possuam preponderante atividade imobiliária. Sendo a regra a não incidência e respectiva concessão da imunidade, na forma constitucional. Veja-se:

O tributo só incide quando a pessoa jurídica tenha obtido mais da metade de sua receita operacional em negócios imobiliários. A regra é a não incidência; exceção, a incidência. Trocando em miúdos, pode-se dizer: não incide ITBI em transferência imobiliária realizada no intuito de integralizar capital de pessoa jurídica, salvo se a pessoa jurídica houver aferido – dois anos antes e dois anos depois do negócio – mais da metade de sua receita operacional.

Como se percebe, a incidência do tributo depende de uma circunstância positiva: a realização de negócios imobiliários, em valor superior à metade da renda operacional. Isto significa: Para dizer que o tributo incide, o Fisco deve provar que a circunstância geratriz da obrigação tributária realmente aconteceu. (BRASIL, 1997)

O Recurso Especial mencionado teve provimento negado em razão do transcurso do prazo – nos termos do art. 23 da Lei do Mandado de Segurança (LMS) – e da necessidade de reexame probatório – o que é defeso ao STJ nos termos da Súmula nº 07/STJ. Por assim dizer, negou-se provimento por elementos eminentemente ritualísticos que não se confundem com o direito

material envolvido no tema.

Frisa-se que o que se examina é tão somente o fato do contribuinte preencher ou não as condições estabelecidas no art. 156, §2º, I da Constituição Federal e art. 37 do Código Tributário Nacional para que haja a legítima negativa da imunidade tributária do ITBI. Em suma, se os bens ou direitos são subscritos para integralização do capital social e se a atividade preponderante da pessoa jurídica empresária é imobiliária.

A preponderância da atividade empresarial apreciada é definida como a: “correspondência da receita operacional com os valores obtidos através da atividade principal da empresa, ou seja, se há relação do resultado das atividades que constituem o objeto social da sociedade” (INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL, 2001). Na forma das decisões judiciais acima acostadas, a forma de demonstrar a atividade preponderante da empresa é a receita de atividade imobiliária em mais de 50% (cinquenta por cento) da receita total.

Não figurando o contribuinte em qualquer das hipóteses elencadas no dispositivo mencionado, ou seja, não exercendo atividade de natureza imobiliária correspondente a mais da metade de suas receitas. Não há que se falar em indeferimento do pedido de imunidade constitucional do ITBI, sob pena de se estar em grave inconstitucionalidade e arbitrariedade.

Mais plausível é, portanto, a concessão total da imunidade constitucional nos termos constitucionais, legais e jurisprudenciais. Para que sejam os imóveis dados para integralização de capital social imunes à incidência do ITBI. Visto que a Constituição e demais normas pertinentes não mencionam valores, mas sim, os “bens ou direitos” a serem incorporados à pessoa jurídica como capital social subscrito.

A imunidade decorre de condições específicas do sujeito passivo tributário, que o fazem livre da incidência de determinado tributo em específico ato ou situação. Não se regula o valor, mas sim qual ou quais tributos são abrangidos por essa qualidade do contribuinte.

Apesar da clareza constitucional quanto à imunidade tributária de ITBI acerca da integralização imobiliária de capital social, o tema tem sido objeto de discussões judiciais e administrativas. Litígios administrativos à medida em que tem sido negada a imunidade total por parte das secretarias de finanças municipais e judiciários, quando se leva a negativa administrativa ao Poder Judiciário.

Frisa-se ainda que, muito embora já tenha havido o julgamento tema 796 do STF, insistem-se os litígios nos tribunais estaduais e juízos singulares. Isto porque o caso concreto abordado no julgamento do tema 796 do STF, possui contribuinte optante de constituição de

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

reserva de capital de forma expressa no documento societário. Ademais, os bens indicados no capital social possuem valores assimétricos se comparados ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos sócios aportantes. O que acaba por ensejar confusões e incongruências acerca das declarações e incidências tributárias.

5 O TEMA 796 DO STF: A INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DA IMUNIDADE ASSENTADA PELA CORTE SUPREMA

A imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é determinada constitucional e legalmente, recaindo sobre bens e direitos dados de modo a integralizar o capital social da sociedade. Nos termos do art. 156, II, §2º, I da Constituição Federal de 1988, esta limitação tributária se aplica a bens e direitos, não havendo nenhum racionamento expresso relativo aos valores (BRASIL, 2020).

O Código Tributário Nacional ratifica a imunidade referente a bens e direitos imobiliários dados como capital social de sociedade empresária no art. 36, inciso I. O que se exige, tanto nos termos constitucionais quanto nos termos legais, é o não exercício de atividade preponderante imobiliária. No entanto, é costume da Administração Pública, na figura de secretarias de finanças municipais, conceder a imunidade exclusivamente ao limite de integralização do capital social. Aplicando a alíquota do ITBI no valor remanescente da avaliação municipal dos imóveis indicados a integralizar o capital.

Coadunando com o entendimento da Administração Pública, sempre buscando a arrecadação para o sustento da máquina pública, o Supremo Tribunal Federal julgou repercussão geral assentando que a imunidade tributária deve recair exclusivamente sobre o montante total dedicado a integralizar o capital social da empresa. No entanto, em situação específica em que se aborda contribuinte optante de constituição de reserva de capital de forma expressa no documento societário.

Ademais, os bens indicados no capital social possuem valores assimétricos se comparados ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos sócios aportantes. O que acaba por ensejar confusões e incongruências acerca das declarações e incidências tributárias. O Recurso Extraordinário n. 796.376 de Santa Catarina, teve seu mérito reconhecido enquanto repercussão geral, gerando-se o tema n. 796 do Supremo Tribunal Federal. Assim proferiu o pleno da Suprema Corte, no julgamento do mérito causal. Vide (BRASIL, 2020b):

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS -

ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º,).

2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI.

3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "A imunidade em relação ao 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".

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário, sob a Presidência do Senhor Ministro DIAS TOFFOLI, em conformidade com a ata de julgamento e as notas taquigráficas, por maioria, apreciando o Tema 796 da repercussão geral, acordam em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro ALEXANDRE DE MORAES, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros MARCO AURÉLIO (Relator), EDSON FACHIN, RICARDO LEWANDOWSKI e CÂRMEN LÚCIA. Foi formulada a seguinte tese de Repercussão Geral: "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". Falaram: pela recorrente, a Dra. Graziela Biason Guimarães; e, pela interessada, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva.

Brasília, 05 de agosto de 2020.

Ministro ALEXANDRE DE MORAES

Redator p/ o Acórdão

Como se verifica, a decisão estabeleceu a tese de que: "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal,

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado". Assim, constata-se que é segregado o direito à imunidade, limitando-o ao capital social a ser integralizado, revelando-se posicionamento inconstitucional – tendo em vista a necessária hermenêutica literal em prol do contribuinte.

No entanto, cumpre ratificar que a imunidade como instituto jurídico recai sobre qualidade específica do contribuinte, sem qualquer menção a valores, mas sim relativa à atos ou status de determinada operação. Em se tratando da imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), nos termos do art. 156, II, §2º, I da Constituição Federal de 1988 e do art. 36, inciso I do Código Tributário Nacional, "bens e direitos" indicados como capital social de empresas não serão tributados pelo ITBI, de modo a fomentar a livre iniciativa nos termos constitucionais.

Muito embora garantidor da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal (STF) atuou assentando tese inconstitucional. Visto que desconsidera a plenitude da imunidade do ITBI, julgando pela imunização parcial da operação. De acordo com Kiyoshi Harada (2016, p. 122), a imunidade constitucional do art. 156, § 2o, I é específica para o ITBI, mas possui a mesma natureza das imunidades previstas no seu art. 150, VI, "a" a "e", sendo assim cláusula pétreia.

Por ser cláusula pétreia, a imunidade do tributo municipal, ora ITBI, merece atendimento integral. O racionamento à limitação do poder de tributar, enquanto imunidade expressa, configura inconstitucionalidade latente. Visto que a imunidade em apreço recai expressamente sobre "bens e direitos" indicados à sociedade empresária enquanto capital social.

6 O CUMPRIMENTO DA IMUNIDADE DO ART. 156, §2º, I, CF/88 COMO DIREITO CONSTITUCIONAL DA LIVRE INICIATIVA

A Constituição Federal de 1988 constitui documento de identificação e fundamento da República Federativa do Brasil, estabelecendo as diretrizes e sustentáculos sobre os quais será construída a nação brasileira e o Estado enquanto instituição. Dentre os fundamentos, no seu art. 170 ficam estabelecidos os princípios de mercado. O dispositivo determina que a ordem econômica será fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Assegurando-se a existência digna conforme a justiça social.

Cumpre salientar ainda que o parágrafo único do art. 170 ratifica a garantia ao livre exercício de qualquer atividade econômica, de forma a fomentar a iniciativa privada para desenvolvimento empresarial do povo brasileiro. O que invariavelmente gera circulação de riquezas, receitas, trabalho e outros tantos benefícios ao avanço social. Vide a literalidade do dispositivo:

Art. 170, CF/88. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (Vide Lei nº 13.874, de 2019) (BRASIL, 2020)

Nesse panorama, verifica-se a importância e liberdade econômica na figura da livre iniciativa enquanto fundamento da República Federativa do Brasil. Não por acaso, assim o doutrinador José Afonso da Silva (2013, p. 800) ensina o caráter histórico acerca do dito princípio constitucional expresso. Veja-se:

É certamente o princípio básico do liberalismo econômico. Surgiu como um aspecto da luta dos agentes econômicos para libertar-se dos vínculos que sobre eles recaiam por herança, seja do período feudal, seja dos princípios do mercantilismo. No início, durante o século XIX, e até a Primeira Grande Guerra (1914-1918), a liberdade de iniciativa econômica significava garantia aos proprietários da possibilidade de usar e trocar seus bens; garantia; portanto, do caráter absoluto da propriedade; garantia de autonomia jurídica e, por isso, garantia aos sujeitos da possibilidade de regular suas relações do modo que tivessem por mais conveniente; garantia a cada um para desenvolver livremente a atividade escolhida.

Dessa forma, é notável que a livre iniciativa historicamente é tida como base da sociedade. O que não é diferente na Constituição Federal do Estado brasileiro, enquanto instituição. Afinal, a força motriz de uma nação é desenvolvida pela força de trabalho, esta consequência direta da livre iniciativa e livre concorrência.

O tema 796 do Supremo Tribunal Federal (STF),

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

e sobretudo a hermenêutica que vem sendo aplicada nos casos levados ao Judiciário, ferem diretamente este fundamento de livre iniciativa do Estado brasileiro na medida em que nega a plenitude da imunidade tributária do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) incidente sobre bens e direitos indicados como capital social de empresas.

Isto porque a imunidade em comento tem como fundamento o fomento às atividades empreendedoras e comerciais no território brasileiro, promovendo a geração de empregos e receita tributária. Assim, tendo como escopo invariavelmente a garantia da livre iniciativa. Ademais, ratifica-se que a imunidade constitucional do art. 156, § 2o, I da Constituição Federal (BRASIL, 2020), em conjunto com o art. 36, inciso I do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), são claros determinando que a imunidade ali expressa recairá sobre “bens e direitos” indicados como capital social da pessoa jurídica in casu.

Por isso, o julgamento do tema n. 796 do Supremo Tribunal Federal merece atenção por estar ferindo diretamente a clareza e expressão da imunidade tributária determinada tanto constitucionalmente quanto legalmente em sede federal. A desconsideração da plenitude desta ordem constitucional, ofende a limitação do Poder de Tributar e, por consequência, dirime o princípio da livre iniciativa tutelado constitucionalmente. Visto que a imunidade aqui estudada é instrumento de promoção da livre iniciativa, incentivando o empreendedorismo no território brasileiro.

Para além de toda a inconstitucionalidade, os juízos singulares e tribunais estaduais brasileiros vêm abordando a aplicação do tema n. 796/STF com hermenêutica absolutamente incongruente com a realidade do caso concreto. Isto porque o contribuinte da lide originária do tema de repercussão geral mencionado é optante de constituição de reserva de capital de forma expressa no documento societário. Ademais, os bens indicados no capital social possuem valores assimétricos se comparados ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos sócios aportantes. O que acaba por ensejar confusões e incongruências acerca das declarações e incidências tributárias.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e delineado no estudo, constata-se que o ordenamento jurídico brasileiro, na figura da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, estabelece a imunidade tributária de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) sobre bens e direitos destinados à integralização do capital social. É o que se determina no art. 156, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e o art. 36, inciso I do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2020, 1966).

Estas delimitações são expressamente definidas constitucionalmente e legalmente. No entanto, o Poder Executivo na figura de alguns municípios a partir do entendimento de suas secretarias de finanças e o Poder Judiciário na forma do julgamento do tema n. 796 do Supremo Tribunal Federal nega a plenitude da imunidade expressa, desrespeitando assim as definições do ordenamento jurídico pátrio.

Além disso, o contribuinte figurando como parte no litígio processual que deu origem ao tema n. 796/STF optante de constituição de reserva de capital de forma expressa no documento societário. Ademais, os bens indicados no capital social possuem valores assimétricos se comparados ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos sócios aportantes. O que acaba por ensejar confusões e incongruências acerca das declarações e incidências tributárias.

A imunidade tributária do ITBI para efeitos de integralização de capital social é elemento incentivador e garantidor da livre iniciativa no território brasileiro, o não atendimento à plenitude desta limitação ao Poder de Tributar fere diretamente o princípio da livre iniciativa, elemento esse norteador e sustento da ordem econômica brasileira. Mitigando ainda o potencial de geração de receitas, circulação de riquezas, empregos e respectivas garantias à sociedade brasileira. Em conjunto com o desenvolvimento tecnológico e comercial, naturalmente consequência da livre iniciativa.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Elaine Cristina de; ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz. Holding: visão societária, contábil e tributária. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso direito tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. [Código Tributário Nacional]. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 10 nov. 2020.

_____. Lei n. 6.404, 15 de dezembro de 1976. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em 10 nov. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712-2 DF. Ação Direta de Inconstitucionalidade - Lei nº 8.200/91 (arts. 3º e 4º) - Correção monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas - Reflexo sobre a

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COMO OBSERVÂNCIA AO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIVRE INICIATIVA

Abraão Bezerra de Araújo

carga tributária sofrida pelas empresas em exercícios anteriores - A questão das limitações constitucionais ao poder de tributar (titularidade, alcance, natureza e extensão) - "Periculum in Mora" não configurado, especialmente em face das medidas de contracautela instituídas pela Lei nº 8.437/92 - Suspensão liminar da eficácia das normas impugnadas indeferida por despacho do relator - Decisão referendada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Celso de Melo, 07 de outubro de 1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346554>. Acesso em 02 jul. 2017.

----- Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 448.527 - SP (2002/0088582-0). Processual civil e tributário. Mandado de segurança preventivo. Imposto de transmissão de bens imóveis. ITBI. Realização do capital de pessoa jurídica. Notificação de lançamento expedida ao sujeito passivo em meados de 1996. Elemento caracterizador da lesividade. Ato de efeito concreto. Fluência do prazo decadencial. Art. 18 da lei 1.533/51. Ação mandamental impetrada em dezembro de 1997. Transcurso do prazo. Relator: Min. Luiz Fux, 19 de agosto de 2003. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=875360&num_registro=2002008858_20&data=20030915&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 de jul. 2017.

----- [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 10 nov. 2020.

----- Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 796.376 Santa Catarina. Constitucional e tributário. Imposto de transmissão de bens imóveis - ITBI. imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da constituição. Aplicabilidade até o limite do capital social a ser integralizado. Recurso extraordinário improvido. Relator: Min. Alexandre de Moraes, 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490>. Acesso em 12 nov. 2020.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Mandado de Segurança n. 0205399-30.2013.8.06.0001. Relator: Des. Paulo Francisco Banhos, 27 de novembro de 2017. Disponível em: <https://esaj.tjce.jus.br/cposg5/search.do?conversationId=&paginaConsulta=1&localPesquisa.cdLocal=-1&cbPesquisa=NUMPROC&tipoNuProcesso=UNIFICADO&numeroDigitoAnoUnificado=0205399-30.2013&foroNumeroUnificado=0001&dePesquisaNuUnificado=0205399-30.2013.8.06.0001&dePesquisa=&uuidCaptcha=#>. Acesso em, 10, nov., 2020.

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São

Paulo: Malheiros, 2006.

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

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. NPC 14 Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON no 14 de 18/01/2001. [S.l.]: IBRACON, 2001.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Mandado de Segurança nº 0008435-90.2012.8.26.0438. Relator: Des. Mourão Neto, em 07 de novembro de 2016. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6889166&cdForo=0>. Acesso em 02 de jul. 2017.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional positivo. 36. ed. Malheiros: São Paulo, 2013.