

A AUTOAPLICABILIDADE DA REGRA DE IMUNIDADE DO ITBI NA TRANSMISSÃO DE BENS EM CONFERÊNCIA DE CAPITAL ÀS EMPRESAS *HOLDING*.

BARBOSA, Fábio Rodrigo¹

RESUMO

Tem o presente estudo a finalidade de apresentar os pontos principais da tributação do ITBI incidente sobre a transmissão de bens nas operações de conferência de capital às empresas *holding*.

Palavras-chave: ITBI, transmissão de imóveis, empresas *holding*.

ABSTRACT

The purpose of this study is to present the main points of ITBI taxation on the transfer of assets in the capital conferencing operations to holding companies.

Keywords: ITBI, transmission of real estate, holding companies.

¹ Advogado integrante da banca Advocacia Ramos Fernandez. Atuação com ênfase em Direito Tributário.
E-mail: fabio@ramosfernandez.com.br.

INTRODUÇÃO

Não é de hoje que as famílias passaram a sentir necessidade de melhor proteger o patrimônio que a duras penas conseguiram amearhar durante anos de trabalho.

Os principais riscos estão ligados à vulnerabilidade e exposição do patrimônio às mais diversas demandas judiciais, principalmente das áreas tributária e trabalhista, como também pela ingerência daqueles que deveriam tomar as decisões importantes para o prosseguimento dos negócios, dentre outros inúmeros fatores.

Há ainda a questão dos grupos formados por grandes famílias que, com o falecimento dos seus patriarcas, passam a sofrer dolorosos processos de partilha, que acabam por esvaziar todo o patrimônio amearhado, comprometendo o prosseguimento das atividades que outrora constituíam o ganha pão de todos.

Diante destas e outras situações de risco, estas famílias, que já agiam como verdadeiras empresas familiares, passaram a formalizar sua existência como pessoa jurídica, constituindo empresas administradoras denominadas como *holding*, a fim de traçar estratégias de proteção patrimonial, inclusive para estabelecer planejamento sucessório, como também para garantir a continuidade da atividade familiar.

Não se ignorando o aspecto tributário mais vantajoso para a administração de capital por meio destas empresas gestoras, será apresentado no estudo a questão da autoaplicabilidade da regra de imunidade do ITBI na transferência dos bens em conferência de capital, para as empresas *holdings* e regras que eventualmente devem ser observadas para garantir o não pagamento do referido tributo.

EMPRESAS HOLDING

Segundo definição de GLADSTON MAMEDE², *holding* “... é uma sociedade que detém a participação societária em outra ou de outras sociedades, tendo sido constituída exclusivamente para isso (sociedade de participação), ou não (*holding mista*)”.

Destacam-se, no viés do estudo apresentado, as chamadas *holdings familiares*, que nada mais são do que empresas criadas para deter o controle patrimonial das pessoas físicas das famílias, consignando-se que os seus instrumentos constitutivos e posteriores alterações contratuais trazem dispostas regras gerais comuns às sociedades empresárias, sendo aquelas baseadas na Lei nº 6.404/1976, Lei das SA e Lei nº 10.406/2002, Código Civil, como também disposições especiais relativas à gerência patrimonial, regras de sucessão, admissão, inclusão e exclusão de sócios, tratando particularmente como irá se movimentar o patrimônio da família nas mais diversas vicissitudes da vida humana, como a morte e sucessão hereditária, surgimento de terceiros herdeiros, incapacidades para aos atos da vida civil, entre as mais diversas situações.

Indo ao ponto, o patrimônio pessoal dos sócios passa a constituir o patrimônio da empresa familiar, que é conferido à *holding* de acordo com a Lei nº 9.249/1995 e Decreto Federal nº 3.000/1999, este substituído pelo Decreto Federal 9.580/2018. Constituem-se as empresas controladoras, aumentam-se seu capital social, integralizando-o com a transferência dos bens particulares. Ocorre a conferência de bens dos sócios para a empresa *holding*.

Não obstante haja virtual possibilidade da incidência dos diversos tributos, estadual e municipal sobre a referida operação de conferência, existe legislação que garante ao contribuinte o não pagamento destes tributos, no caso, o tributo municipal do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI em determinadas situações, cumpridas específicas exigências, conforme se verificará adiante.

² MAMEDE, Gladston. Holding familiar e suas vantagens. 5ª Ed. ATLAS. São Paulo: 2013. p. 6.

DO ITBI. CONDIÇÕES GERAIS PARA A IMUNIDADE.

O imposto *inter vivos* tem matriz constitucional no artigo 156, II da Constituição Federal:

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;

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, previa inicialmente o chamado ITBI Estadual, então dividido em imposto estadual *causa mortis* e imposto municipal *inter vivos*.

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

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

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

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

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

De igual forma, o Município de São Paulo prevê a tributação nos dispostos da Lei 11.145/1991:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão "*inter vivos*" de bens imóveis e de direitos reais sobre eles tem como fato gerador:

I - A transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso:

a) de bens imóveis, por natureza ou acessão física;

b) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia e as servidões;

II - A cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.

Parágrafo Único. O imposto de que trata está artigo refere-se a atos e contratos relativos a imóveis situados no território deste Município.

Art. 2º Estão compreendidos na incidência do imposto:

I - A compra e venda;

II - A dação em pagamento;

III - A permuta;

IV - O mandato em causa própria ou com poderes equivalentes para a transmissão de bem imóvel e respectivo substabelecimento, ressalvado o disposto no artigo 3º, inciso I, desta lei;

V - A arrematação, a adjudicação e a remição;

VI - o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão, considerando, em conjunto, apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou *monte-mor*. (Redação dada pela Lei nº 13402/2002)

VII - O uso, o usufruto e a enfiteuse;

VIII - A cessão de direitos do arrematante ou adjudicatário, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação;

IX - A cessão de direitos decorrente de compromisso de compra e venda;

X - A cessão de direitos à sucessão;

XI - A cessão de benfeitorias e construções em terreno compromissado à venda ou alheio;

XII - a instituição e a extinção do direito de superfície; (Redação dada pela Lei nº 14125/2005)

XIII - todos os demais atos onerosos translativos de imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis. (Redação acrescida pela Lei nº 14125/2005)

Segundo LEANDRO PAULSEN³, *“A transmissão inter vivos é a transferência por força de um negócio jurídico. Não se confunde com a aquisição originária da propriedade, que se não se sujeita à incidência deste imposto porque não implica transmissão.”*

Estabelecidas nas breves linhas as hipóteses da exação, as legislações citadas também preveem as hipóteses de imunidade tributária, quando a transferência dos bens ocorre para viabilizar a atividade empresarial nas operações

³ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo.6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2014, p. 281.

que resultem na integralização de capital à pessoa jurídica, ou ainda quando as operações empresariais causem a movimentação do seu capital social na forma da fusão, incorporação, cisão ou extinção.

A regra somente não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente venha desenvolver preponderantemente atividade de compra e venda dos bens transmitidos, ou ainda os envolva em negócios de locação ou arrendamento (de bens imóveis).

Importante trazer os comentários do festejado professor EDUARDO SABBAG⁴:

Em consonância com o §2º do art. 156 da CF, O ITBI não incidirá sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante da *adquirente* for a compra e venda desses bens imóveis ou arrendamento mercantil. Nesse caso de ressalve, que implica uma incidência da exação, o ITBI deverá ser recolhido para o Município da situação do bem.

Na mesma linha estão os ensinamentos de LEANDRO PAULSEN⁵:

Há imunidade para a transmissão na realização de capital de pessoa jurídica e também nas transmissões decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, exceto quando atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, nos termos do art. 156, §2º, I, da CF.

Estabelece-se, a partir do CTN, recepcionado conforme Lei Complementar, regra para a aplicação da benesse tributária, ligada à verificação da preponderância da atividade empresarial. Inicialmente, veja-se o que dispõe a Constituição Federal quanto à imunidade:

Art. 156. ...
[...]
§ 2º O imposto previsto no inciso II:

⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário.6. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014, p. 1090.

⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo.6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2014, p. 282.

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;

O CTN:

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

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

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

[...]

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

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

[...]

A Lei nº 11.154/1991:

Art. 4º Não se aplica o disposto nos incisos III a V do artigo anterior, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil.

§ 1º - Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional do adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas no "caput" deste artigo, observado o disposto no parágrafo 2º.

§ 2º - Se o 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 consideração os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13107/2000)

§ 3º - Fica prejudicada a análise da atividade preponderante, incidindo o imposto, quando a pessoa jurídica adquirente dos bens ou direitos tiver existência em período inferior ao previsto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo. (Redação acrescida pela Lei nº 13402/2002)

De acordo com esta regra, a preponderância de atividades, para fins de imunidade de ITBI, deverá ser examinada de acordo com a receita operacional da pessoa jurídica nos dois anos anteriores e também no biênio subsequente a transação.

Para empresas recém-criadas, a apuração da preponderância fica prorrogada para período posterior, na forma do parágrafo segundo.

Assim, para que o contribuinte goze da imunidade, a receita operacional relativa a transações de compra e venda, ou locação de imóveis não poderá exceder a 50% (cinquenta por cento) do total da receita operacional.

Complementando o raciocínio aqui desenvolvido, cita-se as lições de KIYOSHI HARADA⁶:

Finalmente, é de se lembrar que a Carta Magna exclui a incidência desse imposto a *“transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”*, bem como *“a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses*

⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 26.ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Atlas, 2017. p 545

bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. (art. 156, § 2º, I).

A aplicação da regra constitucional de não incidência do tributo também é fartamente encontrada na jurisprudência do E. Tribunal de Justiça de São Paulo. Veja-se dos seguintes arestos:

APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de segurança – Município de Taboão da Serra – ITBI – Incorporação de imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica mediante realização de capital social – Empresa constituída em janeiro de 2017 - Não incidência do imposto – A atividade preponderante da pessoa jurídica será apurada levando-se em conta os três primeiros anos seguintes à aquisição dos imóveis – Aplicação dos arts. 156, § 2º, I, da CF, 36, I, e 37, § 2º, ambos do CTN – Sentença mantida – Reexame necessário e recurso voluntário da municipalidade não providos.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1003700-56.2018.8.26.0609; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Taboão da Serra - 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 06/12/2019; Data de Registro: 06/12/2019)

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Exceção de pré-executividade em execução fiscal – Município de São Paulo – ITBI - Incorporação de imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica mediante realização de capital por cisão – Empresa recém constituída – A ocorrência, ou não, do fato gerador é verificada três anos mais tarde, após a apuração da atividade preponderante da pessoa jurídica - Não ocorrência de prescrição do crédito - Entendimento do art. 37 do CTN - Nulidade da CDA – Inexistência de defeitos que inviabilizem o prosseguimento da execução fiscal – Pressupostos legais do art. 202 do CTN e do § 5º do art. 2º da Lei nº 6.830/80 atendidos – Alegação de imunidade – Cabimento da objeção quando a existência do direito alegado prescindir de dilação probatória - Ausência, nos autos, de prova suficiente a abalar a presunção da legalidade do ato administrativo e de certeza e liquidez do título executivo – Decisão mantida – Recurso não provido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2237087-11.2019.8.26.0000; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Municipais - Seção de Processamento I; Data do Julgamento: 06/12/2019; Data de Registro: 06/12/2019)

EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL - ITBI, ano de 1992 - Conferência de imóvel - operação imobiliária de incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital - Demonstrada imunidade referida no inc. I, § 2º do art. 156 da CF - Exigência indevida do imposto - Sentença mantida - RECURSOS IMPROVIDOS. (TJ/SP. Apelação Sem Revisão 773.574-5/0-00. Relator(a): Rodrigues de Aguiar. Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público. Data do julgamento: 12/06/2008. Data de registro: 15/07/2008).

Neste passo, se vê que, para todas as hipóteses, são verificadas as condições de preponderância da atividade empresarial para o reconhecimento da imunidade. Ocorre que há autores que defendem a autoaplicabilidade da regra, despidendo a condição da verificação da preponderância, conforme resumidamente se verificará a seguir.

DA AUTOAPLICABILIDADE DA NORMA DE IMUNIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA CONSTITUCIONAL.

Importante salientar que, para o reconhecimento da isenção a interpretação de suas condições deve ser LITERAL conforme determina o artigo 111, inciso II do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
[...]
II - outorga de isenção;

Mais ainda, as normas que instituem “imunidades tributárias” constituem o arcabouço que define a competência tributária, conforme ensina EDUARDO SABBAG citando PAULO DE BARROS CARVALHO⁷ :

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma

⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 6ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014. p. 283.

conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”

Desta feita, não pode haver alteração da definição, conteúdo ou do alcance dos institutos da compra e venda, locação, arrendamento para definição ou alteração da competência tributária nos casos do reconhecimento da imunidade do ITBI, conforme disposto no artigo 110 do CTN:

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 tributárias.

Neste esteio, tomando-se literalmente o texto do inciso I do parágrafo segundo do artigo 156 da CF, se vê claramente dicotomia de situações de imunidade, a saber, autoaplicável e condicionada à verificação da preponderância:

Art. 156. ...

[...]

§ 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;

Da criteriosa leitura conclui-se haver:

(i) não incidência autoaplicável, relativamente à transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital;

(ii) não incidência condicionada, relativamente à transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, CONDICIONADA à verificação da preponderância da atividade do adquirente quanto a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Assim, para o caso em debate, a não incidência tributária é totalmente autoaplicável, independentemente da verificação de atividade preponderante, quando a transmissão dos bens em questão ocorre para fins de integralização de capital de pessoa jurídica, em operações diferentes da fusão, da incorporação, da cisão ou da extinção de pessoa jurídica.

Às disposições de caráter tributário aplica-se o Princípio da Reserva Legal, contida no texto constitucional, artigo 5º, II⁸ e 150, I⁹, também insculpido diversas vezes no Código Tributário Nacional. Relativamente ao caso em comento, destaca-se o artigo 97, inciso VI, sendo certo que o termo “*lei*” constante do *caput*, se refere à norma de caráter Constitucional.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

O brilhante professor HUGO DE BRITO MACHADO¹⁰ assim dispõe sobre o Princípio da Legalidade no Direito Tributário:

“Pelo princípio da legalidade tem-se que a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei. (CF, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita, tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos.

[...]

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado

⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ªed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 63

invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.”

YOSHIKI ICHIHARA¹¹, pontifica que “A legalidade, especificamente em matéria tributária, está consagrada no art. 150, I”, e cita as lições de Alberto Xavier, de sua obra *Os princípios de legalidade e da tipicidade da tributação*, que eleva a norma legal como instrumento da justiça tributária. Veja-se:

“O princípio da legalidade no Estado de Direito não é já, pois, mera emanção de uma ideia de autoatribuição, de livre consentimento dos impostos; antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito em outras palavras: o princípio da legalidade é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária.”

A aplicação do direito tributário se promove com a subsunção da norma aos fatos do cotidiano. Entretanto, em casos de omissão, lacuna ou obscuridade legislativa, as decisões devem ser norteadas pela analogia, pelos costumes e pelos princípios gerais de direito.

Relativamente ao Direito Tributário, quando se analisam regras de exclusão, suspensão, isenção e não incidência, a lei manda que a interpretação normativa seja *literal, gramatical*. No caso, a imunidade configura exceção à regra geral tributária. Consequentemente, tal regra deve ser interpretada e aplicada restritivamente, cingindo-se exatamente aos termos da Lei.

Veja-se então que da aplicação do princípio reserva legal acima noticiado também decorre a aplicação do Princípio da Literalidade da norma tributária, relativamente à outorga de isenção, conforme preceitua o artigo 111 e, especialmente seu inciso II, citado alhures.

¹¹ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12 ed. atual. de acordo com Emendas Constitucionais. São Paulo: Atlas, 2003. p. 56

Oportunamente, apontam-se novamente os ensinamentos de YOSHIAKI ICHIHARA¹²:

“A legislação tributária que venha dispor sobre ‘suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias’ deve ser interpretada exclusivamente pelo método literal art. 111 do CTN).

Não admite interpretação ampliativa.

Por exemplo, se a lei disser isenção da ‘carne de coelho’, entenda-se somente carne de coelho, não sendo possível a isenção abranger outras carnes, por exemplo, de frango, gado etc.”

Destaca-se ainda que, havendo mais de uma interpretação para a norma tributária, há necessidade de se proceder aplicação interpretativa mais benigna ao contribuinte, conforme princípio insculpido no artigo 112 do CTN. ICHIHARA¹³ preceitua que *“É o princípio de Direito Penal trazido para o Direito Tributário”*, e ainda cita as lições de Rafael Moreno Gomes:

“Em obediência ao princípio de direito penal ‘in dubio pro reo’, quando a lei tributária definir infrações ou cominar penalidades, deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, no que tange à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão de seus efeitos; imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Neste curso de ideias, resta claro que a conferência de bens nunca poderá ser tributada, vez que a regra de imunidade aplicável é automática, e decorre de norma constitucional.

IMUTABILIDADE DA REGRA DE IMUNIDADE DO ITBI. CLÁUSULA PÉTREA.

A disposição prevista no art. 156, § 2º, I da Carta Maior é específica para o ITBI, porém, possui a mesma natureza das imunidades previstas no seu art. 150, VI, ‘a’ a ‘e’, **constituindo cláusula pétrea**. Aliada à regra interpretativa, há o

¹² ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12 ed. atual. de acordo com Emendas Constitucionais. São Paulo: Atlas, 2003. p. 113.

¹³ *Idem*. p.114

entendimento do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 939-7 DF¹⁴, que reconhece as imunidades tributárias previstas no art. 150 “c” e “d” da Constituição Federal de 1988 como direitos fundamentais com força de cláusula pétrea. Veja-se parte do voto do Ministro Celso Melo:

“Essa norma constitucional, derivada do poder de reforma do Congresso Nacional, acarreta a grave possibilidade de se comprometer, pela ação tributante do Poder Público, o exercício desses direitos fundamentais, quaisquer que sejam as múltiplas dimensões em que se projeta e se desenvolve o regime das liberdades públicas.

Devo observar que as disposições contidas na norma ora impugnada transgridem, em desfavor do contribuinte, o complexo dos direitos e garantias de ordem tributária.”

A imunidade tributária relativa ao ITBI garante ao contribuinte o direito público de não ser tributado, frente ao dever de abstenção do exercício do poder tributante do Estado, preservando-se valores, princípios, fundamentos constitucionalizados, compreendendo assim direitos e garantias fundamentais nos moldes do artigo 60, § 4º, IV da CF/88¹⁵.

Neste sentido entende Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶ que as imunidades tributárias constitucionais têm as mesmas características das cláusulas pétreas. Veja-se:

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, § 4º, da CF).

Acompanha o entendimento acima, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MEIO quando afirma que as imunidades tributárias *“caracterizam-se como exclusão de*

¹⁴ STF - ADIN 939-7 - ReI. Ministro Sydney Sanches - DJU 18.03.94. Disponível em <www.stf.gov.br>.

¹⁵ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV - os direitos e garantias individuais.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. In: MARTINS, I.G.S., *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*, p. 219.

competência, constituindo direito e garantia individual”, de tal sorte que estão inseridas “no núcleo irreformável da Constituição (art. 60, § 4º, IV), consoante diretriz do STF”¹⁷

No que respeita às imunidades do art. 150, VI, "b", "c" e "d" da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal também se pronunciou no sentido de se enquadrarem como "direitos e garantias fundamentais". Dentre os votos proferidos na ADIN 939-7 DF, por sua pertinência com o tema ora tratado, destaca-se o do Ministro Ilmar Galvão,

Acrescento, agora, o entendimento de que a emenda constitucional em foco afrontou, ainda, as cláusulas pétreas, asseguradoras do pacto federativo e dos direitos e garantias individuais, ao afastar, em relação ao imposto por ela instituído, a aplicação do art. 150, VI, instituidor de imunidade tributária em favor das pessoas elencadas em suas alíneas, entre as quais os entes que compõem a federação.

Segundo a linha de raciocínio não há possibilidade de se obstar o reconhecimento da imunidade nos casos da conferência de bens havida pelos sócios de *holdings* em integralização de capital social.

CONCLUSÃO

O breve estudo revela o panorama legal e jurisprudencial acerca da tributação do ITBI sobre a conferência de bens havida pelos sócios à empresa *holding* que constituem para melhor viabilizar o controle patrimonial familiar.

Entretanto, se vê que as várias transações podem sofrer indevida tributação, fruto da mitigação da regra constitucional e autoaplicável de imunidade, ligada aos específicos atos de conferência de bens, notadamente quando não ocorrem por meio de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, o que demanda maior atenção do contribuinte e até mesmo do Poder Público arrecadador e do Poder Judiciário para não sacramentar-se indevida tributação.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. In: MARTINS, I.O.S., *Limitações ao poder impositivo ...*, op.cit., p. 187

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018** Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Lei n.º 10.402, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em <www.planalto.gov.br>

BRASIL. **Lei n.º 6.404 de 15 de novembro de 1976**. Lei das Sociedades Anônimas. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro 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 <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Lei n.º 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 <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação / Remessa Necessária nº 1003700-56.2018.8.26.0609. Relator: Raul de Felice, dez. 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento nº 2237087-11.2019.8.26.0000. Relator: Raul de Felice, dez. 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Sem Revisão nº 773.574-5/0-00. Relator Rodrigues de Aguiar, jul. 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. In: MARTINS, I.G.S., Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26.ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Atlas, 2017.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 12 ed. atual. de acordo com Emendas Constitucionais. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ªed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

MAMEDE, Gladston. **Holding familiar e suas vantagens**. 5ª Ed. ATLAS. São Paulo: 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. In: MARTINS, I.G.S., Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**.6. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014.

SÃO PAULO (SP). **LEI Nº 11.154, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1991**. DISPÕE SOBRE O IMPOSTO SOBRE 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 À SUA AQUISIÇÃO, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Disponível em < <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/1991/1115/11154/lei-ordinaria-n-11154-1991-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-transmissao-inter-vivos-a-qualquer-titulo-por-ato-oneroso-de-bens-imoveis-por-natureza-ou-acessao-fisica-e-de-direitos-reais-sobre-imoveis-exceto-os-de-garantia-bem-como-cessao-de-direitos-a-sua-aquisicao-e-da-outras-providencias>>.

STF - ADIN 939-7 - Rel. Ministro Sydney Sanches - DJU 18.03.94. Disponível em <www.stf.gov.br>.