



## Imunidade do ITBI e a descaracterização do conceito de atividade preponderante

**Clarice von Oertzen de Araújo**

Doutora em Filosofia do Direito pela PUC/SP, Livre-Docente em Filosofia do Direito pela USP, Professora do Programa de Estudos Pós-graduados da PUC/SP e do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET.

**Fernando Gomes Favacho**

Doutorando em Direito do Estado pela PUC/SP, Coordenador do IBET em Belém/PA e Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET

### **Introdução**

Este texto visa mostrar o conflito entre a forma e o conteúdo na descaracterização do conceito de atividade preponderante de pessoas jurídicas. Nosso objeto de estudo é o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a imunidade na incorporação de imóveis ao capital da empresa – exceto se for eminentemente administradora de imóveis. Para saber se a pessoa jurídica deve ser incluída nesta expressa exceção, o fiscal municipal deve verificar se há preponderância, ou seja, se mais de 50% da receita operacional da empresa é oriunda de operações imobiliárias, independente do objeto social constante no estatuto da empresa.

A metodologia de investigação leva em conta os conceitos originais de forma e conteúdo concebidos pela semiologia de Saussure, Hjelmslev e Greimas.

### **1. Natureza semiótica do Direito Positivo**

Os ordenamentos jurídicos são objetos semióticos, em sua dimensão ontológica. Na medida em que são conjunto de textos legais relacionados ao universo das condutas intersubjetivas e relações sociais, o Direito Positivo possui natureza semiótica: é um sistema de signos.

A tradição semiótica fundada na linguística de Ferdinand de Saussure e adotada por Louis Hjelmslev, Roland Barthes e Algirdas Julien Greimas é a preferida nos países

românicos, e, conseqüentemente, também mais explorada na *semiótica jurídica* dos países cujos ordenamentos observam a tradição romano-germânica.

O ordenamento jurídico brasileiro classifica-se entre os sistemas de tradição romano-germânica, em que se exalta a codificação e a lei como formas mais aptas e convenientes para a expressão das normas de direito em um Estado democrático. A jurisprudência e a doutrina respondem às funções de aplicar e comentar o texto das leis, respectivamente.

A Lei Complementar 95/98 trata da elaboração, redação, alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal. O artigo 11 da LC 95/98 determina:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando.

Considera-se, portanto, que a linguagem natural ou a língua é verdadeira substância de constituição dos ordenamentos jurídicos. A própria língua, em sua condição de sistema de signos reveste uma natureza simbólica. As palavras são símbolos porque a relação entre elas e os objetos que designam é de caráter arbitrário e convencional. A possibilidade de comunicação linguística implica em que emissor e receptor de qualquer mensagem verbal conheçam as convenções segundo as quais as palavras se referem aos objetos. É este conhecimento que permite a codificação das mensagens por um emissor e a decodificação por um receptor.

Além da própria convenção linguística, a natureza simbólica dos ordenamentos jurídicos é garantida por outras convenções especificamente jurídicas, tais como:

- a) O princípio democrático segundo o qual todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos. Na medida em que a composição do Poder Legislativo depende da convenção da representação política, inaugura-se a natureza simbólica do ordenamento jurídico brasileiro, conforme a previsão do art. 1º parágrafo único da Constituição Federal;
- b) A coercibilidade jurídica passa a ser uma decorrência da delegação de poder e a aplicação das penas, uma atribuição do Estado, ressalvadas algumas poucas exceções. A manifestação da força bruta contra os cidadãos somente pode ser exercida após

autorização judicial e respeitados todos os trâmites que assegurem a ampla defesa e o contraditório, em genuíno cumprimento ao devido processo legal<sup>1</sup>.

- c) A ignorância da lei é proibida. Esta é uma terceira convenção simbólica de natureza legal, na medida em que o integral conhecimento de um ordenamento jurídico contemporâneo é praticamente impossível, devido ao imenso fluxo de textos legais que são revogados e publicados todos os dias em Diários Oficiais<sup>2</sup>.

Uma vez assentada a premissa segundo a qual o ordenamento jurídico, como objeto de investigação, ostenta natureza sígnica, a escola estruturalista concebe uma “existência semiótica” para tais objetos. Esta presença particular leva em consideração os dois eixos de organização da linguagem e do pensamento, os quais organizam e conjugam, pelo eixo paradigmático, opções *in absentia*, enquanto que pelo eixo sintagmático trata dos objetos *in presentia*<sup>3</sup>. Trata-se de uma forma de existência que conjuga a virtualidade de uma língua ou código, no caso do ordenamento jurídico, com seus atos de concretização – em atos de fala, em atos ou fatos jurídicos, relações jurídicas, atos administrativos, sentenças, contratos. Uma categoria que conjuga possibilidade e existência das modalidades codificadas de representação. A matriz estruturalista não examina a natureza ontológica dos objetos semióticos, mas os assume como presentes para o pesquisador e para a investigação.

O texto legislativo reveste a condição de código potencial que a atividade jurisdicional, ao aplicar as leis, atualiza. Neste sentido, a aplicação das leis pelos juízes reveste a condição de uma genuína verificação jurídica<sup>4</sup>, na medida em que o juiz converte o texto legislativo, em sua condição de potencialidade comunicativa, para uma instância atual. Passamos então a examinar o que vem a ser a dicotomia forma/conteúdo para os sistemas legais.

## 2. A forma e o conteúdo

---

<sup>1</sup> Artigo 5º inciso LIV da Constituição Federal: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Art. 345 do Código Penal: Fazer justiça pelas próprias mãos, para satisfazer pretensão, embora legítima, salvo quando a lei o permite: Pena: detenção, de quinze dias a um mês, ou multa, além da pena correspondente à violência.

<sup>2</sup> Art. 3º da LINDB: Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

<sup>3</sup> Vide ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo, Quartier Latin, p. 27 e ss.

<sup>4</sup> JACKSON, B. S. *Semiotics and legal theory*. Routledge & Kegan Paul. London, Boston, Melbourne and Henley, 1985.

“Forma” e “sentido” (ou conteúdo) é uma dualidade. O aspecto formal designa toda organização ou estrutura que seja, ela mesma, mera forma desprovida de significado, uma matriz para veicular significados<sup>5</sup>. Os procedimentos jurídicos são veículos desta natureza: são sequências sintáticas aptas a veicular conteúdo de significação.

Saussure definiu a língua como forma, o local de encontro entre duas substâncias: a física e a psíquica. Neste lugar de convergência se estabelece a língua ontologicamente independente, como uma forma semiótica. O Direito Positivo, tomando a língua como sua substância de constituição, também reúne dois planos: o *ser* e o *dever-ser*. E assim se ergue uma ordem legal positiva, fundada na autonomia de uma categoria semiótica, cuja existência possui natureza própria, conforme já explicado.

O aspecto formal de todo sistema repousa sobre um fundamento convencional que estabelece um conjunto de postulados ou axiomas arbitrariamente declarados como demonstrados. Podemos considerar que estes postulados são o conjunto de enunciados que estabelecem o sistema constitucional tributário em nossa Constituição Federal. A forma arbitrária de colocação de tais postulados reflete a natureza democrática da Constituição, que foi promulgada, e não imposta. Mas se a imposição tivesse ocorrido, seria outra a natureza da arbitrariedade: pela força e não pela mediação da representação política.

O Direito Positivo emprega a língua para articular seu conteúdo. Mas quando o Poder Legislativo profere as leis, estes textos têm a natureza de enunciados prescritivos. Desta forma, ao estudar o Direito Positivo como fenômeno de linguagem, admitimos que a função dominante<sup>6</sup> exercida por esta linguagem na comunicação das regras jurídicas é a função conativa, imperativa ou prescritiva de linguagem, segundo a qual o Direito Positivo atribui efeito coercitivo à eficácia de seus enunciados<sup>7</sup>. O Direito Positivo, quanto ao aspecto de seu conteúdo, revela-se uma ‘língua conotativa’ (Hjelmslev), na medida em que, como sistema de linguagem, emprega ou usa a língua para designar seu elemento significante.

---

<sup>5</sup> GREIMAS. A. J. *Dicionário De Semiótica*. São Paulo, Contexto, 2008.

<sup>6</sup> A função dominante de linguagem é aquela cujos efeitos são os mais importantes no ato de comunicação. Trata-se de uma hierarquia de funções. Uma vez que em todo ato de comunicação encontramos a presença de todas as funções de linguagem, a função dominante seria aquela que é hierarquicamente a mais importante.

<sup>7</sup> Segundo Roman Jakobson, quando a função dominante de linguagem é a função conativa ou imperativa, deve-se considerar a sua diferença específica: as sentenças imperativas, diferentemente das declarativas, não podem ser submetidas à prova de verdade. JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. São Paulo, Cultrix, 24ª edição, 2007, p. 125.

O plano de conteúdo emprega sons, imagens, gestos, gráficos, materiais de todo tipo e constitui as sequências formuladas e obtidas pela aplicação tanto de regras sintáticas de formação quanto de produção dos enunciados. Trata-se do assunto ou da substância das mensagens, revelando a função referencial de linguagem que estabelece a relação entre o mundo exterior e a faculdade de comunicar.

As regras do plano de expressão estão distribuídas entre as normas procedimentais estabelecidas pelo Direito Positivo. Ademais, diversos princípios comparecem e auxiliam a avaliação da gramaticidade ou agramaticidade dos enunciados legais, notadamente aqueles que estabelecem limites objetivos ao exercício da competência tributária<sup>8</sup>. A partir do conjunto das regras sintáticas é possível qualificar os enunciados como bem formados ou não. No plano do Direito Positivo os enunciados mal formados são classificados como nulos, ilegais ou inconstitucionais em decorrência da violação das regras de formação. Embora nasçam com a presunção de validade que qualifica a todos os enunciados prescritivos, tais elementos apresentam problemas de forma. A sua produção deixou de atender aos requisitos formais de validade e devem ser declarados inválidos pela autoridade judicial.

Estabelecidas estas premissas, passaremos a investigar a caracterização da atividade preponderante das empresas para a imunidade do ITBI, demonstrando nesta questão a hegemonia do plano de conteúdo sobre o de expressão.

### **3. A regra-matriz do ITBI e a imunidade na realização de capital**

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, antes de promulgada a Constituição Federal de 1988, era de competência dos Estados da Federação, previsto nos artigos 35 a 42 do CTN de 1966. Com a nova Carta, através de seu artigo 156, inciso II, passou a ser dos Municípios e Distrito Federal, sendo os Códigos Tributários Municipais os diplomas legais instituidores do ITBI. A recepção pela CF/88 ocorre nos moldes do parágrafo 5º do art. 34 do Ato de Disposições Transitórias:

§3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª edição. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 192.

Os Municípios devem observar em especial o art. 156, inciso II, da CF e o § 2º, inciso I na elaboração e aplicação de suas leis. Analisaremos o texto a seguir para construir a norma de competência.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil<sup>9</sup>.

A *transmissão* implica mudança de titularidade. *Inter vivos* afasta a sucessão *causa mortis*, cuja tributação é de competência dos Estados, nos termos art. 155, I, da CF (Imposto Causa Mortis e Doações). O mesmo pode ser dito de ato oneroso, pois afasta a transmissão a título gratuito, como a doação.

*Bens imóveis por natureza ou acessão física* é explicado pela Lei 10.406/02 (Código Civil) em seu artigo 79: São bens imóveis o solo e tudo quanto lhe incorporar natural ou artificialmente. *Direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia* também consta no CC, em especial no art. 1.225: São direitos reais: a propriedade, a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a hipoteca, a anticrese, a concessão de uso especial para fins de moradia e a concessão de direito real de uso.

Para que as transmissões sejam imunes ao ITBI devem ter por finalidade a realização de capital social das pessoas jurídicas adquirentes. Nos dizeres de Aires F. Barreto<sup>10</sup> o

<sup>9</sup> Interessante observar, por fim, a posição de Guilherme Traple, ao afirmar que os termos “nem” e “nesses casos” leva a interpretação de que o ITBI não incide nunca sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. A exceção (“salvo se, nesses casos”, a atividade preponderante do adquirente for imobiliária) só caberia nos casos de transmissão decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção. O autor reforça a tese afirmando que a Constituição visa a proteção ao contribuinte, e que a “interpretação equivocada é fruto de pouca recorrência do tema nos tribunais e também da habitualidade em aplicar os dispositivos do CTN”. Não encontramos eco a esta interpretação nos tribunais. Cf. do autor, *A Imunidade Absoluta à Cobrança do ITBI em Transmissão de Bens ou Direitos Incorporados ao Patrimônio da Pessoa Jurídica em Realização de Capital*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 203. São Paulo: Dialética, 2012.

<sup>10</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *ITBI- Transmissão de Bens Imóveis da Empresa A para as Empresas B e C – Conceito de Atividades Preponderantes*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 166. São Paulo: Dialética, jul. 2009, p. 161.

legislador constitucional visou facilitar a mobilização dos bens imóveis de seus sócios. Visa-se, aqui, a livre-iniciativa e incentivo ao desenvolvimento econômico<sup>11</sup>.

Pois bem. Passemos aos critérios da “regra-matriz”, também chamada de norma tributária em sentido estrito: a que define a incidência fiscal. Como toda norma *stricto sensu*, seu suposto (hipótese) conjuga um mandamento, uma consequência. E, como norma padrão de incidência tributária, terá em seu antecedente uma previsão de fato tributário, e em seu consequente uma relação entre Fisco e Contribuinte<sup>12</sup>.

O artigo 35 do CTN descreve três hipóteses (materiais) para a regra-matriz do ITBI: a) transmitir entre vivos, por ato oneroso, bens imóveis; b) transmitir entre vivos, por ato oneroso, direitos reais sobre imóveis; e c) ceder direitos relativos a bens imóveis e a direitos reais sobre imóveis.

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 domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos em 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.

A estas hipóteses se conjuga o critério temporal, ou seja, o momento em que a transmissão/cessão ocorre. E os fatos tributários devem ocorrer no instante da transcrição pela inscrição, matrícula e registro no Cartório de Registro Imobiliário competente, pelos dizeres do art. 1.245 do CC/02:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.  
§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.  
§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação da invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Para Leonardo Freitas de Moraes e Castro<sup>13</sup>, o ITBI é ato prévio (condição) para a averbação e registro da transferência dos imóveis da pessoa física para a jurídica, tanto no

<sup>11</sup> Cf. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006, vol. 1, p. 308.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

<sup>13</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Impossibilidade de exigência do ITBI na transferência de bens imóveis por meio de subscrição e integralização de capital em pessoa jurídica não imobiliária: revisitando a imunidade do art. 156, §2º, I, da CF/1988*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 108. São Paulo: RT, 2013, p. 248.



Registro de Imóveis quanto na Junta Comercial do Estado. É o que indica o Código Tributário de São Paulo – Decreto Municipal 51.357/2010, ao tratar do assunto, quando dispõe em seu artigo 128 que *o imposto será pago antes de se efetivar o ato ou contrato sobre qual incide, se por instrumento público e, no prazo de 10 (dez) dias de sua data, se por instrumento particular.*

A cobrança antecipada do ITBI prevista no Código Municipal paulistano não encontra lastro em norma nacional, pois segundo o CTN somente com o registro ocorre a incidência do ITBI. Todavia, como lembram Herbert Morgenstern Kugler e Eduardo Tristão<sup>14</sup>, na prática sua aplicação é quase certa, vez que os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício são solidariamente responsáveis pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício (art. 134, VI, do CTN).

O ITBI tem como critério espacial sempre o Município, com a exceção do Distrito Federal, que o faz neste caso (art. 147 da CF). No consequente da norma temos como sujeito ativo o Município onde está localizado o bem imóvel (ou o Distrito Federal), independente de onde for feita a lavratura da escritura.

Conforme o art. 42 do CTN, a sujeição passiva poderá ser preenchida por qualquer das partes tributadas na operação. O contribuinte poderá ser o transmitente/cedente, ou quem recebe o imóvel.

A base de cálculo será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN). Não se trata necessariamente do valor da efetiva transação imobiliária – onde, como bem lembra Leandro Paulsen<sup>15</sup>, fatores subjetivos poderiam interferir na sua fixação – mas de valores de mercado. O preço fornecido pelo contribuinte funciona como uma declaração de valor, que pode ser aceita ou não pelo fisco<sup>16</sup>, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> KUGLER, Herbert Morgenstern; TRISTÃO, Eduardo. *A exceção à regra de imunidade do ITBI prevista no art. 156, §2º, da CF/1988*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 96. São Paulo: RT, 2011, p. 210.

<sup>15</sup> Leandro Paulsen, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 400.

<sup>16</sup> Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 398.

<sup>17</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.



As diversas polêmicas sobre a alíquota do ITBI também não são objeto deste trabalho, mas vale lembrar que o art. 39 traz o limite percentual por resolução do Senado Federal, ainda que a Constituição não traga tal condição. A progressividade de alíquotas fora condenada pelo STF: na súmula nº 656, assentou-se que será inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão com base no valor venal do imóvel. A discussão persiste, pois a capacidade contributiva é princípio que permeia todos os impostos<sup>18</sup>.

Dita a regra padrão tributária do ITBI, é simples afirmar que a norma de imunidade tem por antecedente os mesmos critérios materiais da regra-matriz de incidência, com a diferença de que no conseqüente há uma vedação ao Município de instituir ou cobrar este tributo do sujeito passivo. Forma-se então a norma de competência, cruzamento entre a que outorga o poder de tributar e a que imuniza.

#### **4. Incorporação ao capital de empresa com preponderante atividade imobiliária**

Focaremos nosso estudo agora sobre a desconstituição da atividade empresária para fins tributários em relação à imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis.

Este incentivo constitucional à atividade empresarial não inclui, como visto acima, a operação preponderante de *leasing* imobiliário, a compra e venda, e a locação de bens imóveis<sup>19</sup>.

A transmissão de bens para uma pessoa jurídica que tem como atividade preponderante a imobiliária poderia gerar enorme redução tributária caso não houvesse o “salvo se” constitucional. Sem dúvida, isto pode motivar a tentativa de burla da forma necessária para a imunidade – que pode ser feita, por exemplo, com a declaração de que a empresa atue em outra atividade.

José Alberto Oliveira Macedo<sup>20</sup> defende que esta imunidade é de *eficácia contida*, e que, apesar de a necessidade de lei para sua regulamentação não constar de forma expressa,

---

<sup>18</sup> Segundo o Informativo 694 do STF, em julgado relativo ao ITCMD (RE 562045/RS, rel. orig. Min. Ricardo Lewandowski, red. p/ o acórdão Min. Cármen Lúcia, 6.2.2013), o STF alterou a interpretação do artigo 145, § 1º da CF e dispôs que a capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos, sejam pessoais ou reais, pois no entender da Corte é sempre possível aferir a capacidade econômica do contribuinte.

<sup>19</sup> Outras dúvidas surgem, como a imunidade em operações de redução de capital por meio do qual se transfere, à pessoa do sócio da pessoa jurídica, bem imóvel ou direito real. Roque Antonio Carrazza entende que a imunidade inclui tal redução, ainda que não expressa na Constituição. Cf. do autor, *ITBI – Redução de capital – Imunidade – Exegese do art. 156, §, 2º, da CF*. Revista de Dialética de Direito Tributário 24/124. São Paulo: Dialética, 1997.

<sup>20</sup> *ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

trata-se de um conceito que demanda uma demarcação mais precisa em seus limites. Os artigos 36 e 37 do CTN regulamentam:

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 do capital nela subscrito;

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

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência de sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a quem foram conferidos.

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, 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.

Ressalte-se que, a partir do momento que a demarcação do conceito toma como referência a receita operacional da pessoa jurídica, no que diz respeito à dicotomia semiótica já explorada na introdução, o que prepondera é a substância da atividade econômica sobre a forma do objeto social designada no ato de constituição da empresa.

Baleiro<sup>21</sup> sustenta que a exoneração do tributo é condicional durante o triênio seguinte, convalidando-se, definitivamente, depois dele. *O imposto fica diferido até que se complete o termo.*

Para Macedo<sup>22</sup>, a pessoa jurídica que pretenda valer-se da norma de imunidade condicionada do ITBI deverá submeter a sua contabilidade ao Fisco para que se verifique a preponderância da receita operacional ante a atividade imobiliária. A par disso, vale lembrar o voto-vista do Ministro Humberto Gomes de Barros, nos autos do Recurso Especial nº 448.527/SP, que diretamente afirma caber ao Fisco este papel:

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. Isso ocorre, porque em direito probatório

<sup>21</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 273. Vide nesse sentido TJ-PR. Apelação Civil nº 987176-9, de 04/02/2014; no mesmo sentido: TJ/RS-Apelação/Reexame necessário n. 70013338009, de 2/12/2006 e Agravo de Instrumento n. 70051978948, de 12/11/2012.

<sup>22</sup> *Op. Cit.*

domina o cânone de que o **encargo de demonstrar incumbe a quem afirma determinado fato ou circunstância. Imputar à contribuinte o encargo de provar que não incidu na exceção do §1º é condená-lo à prova diabólica.** Não demonstrada a ocorrência da hipótese excepcional prevista no art. 37 do CTN – o tributo não incidu e – por isso – não pode ser cobrado. (grifos nossos)

Na medida em que o Fisco examina a contabilidade da empresa, o que se procura averiguar é puro conteúdo da atividade empresarial – em detrimento do plano de expressão caracterizado por seu contrato de constituição e pelo objeto social ali declarado.

Trata-se, então, de investigar o conteúdo revelado pela receita operacional. Primeiro importa caracterizar que os valores transitados pelo caixa da empresa podem ser de duas espécies: receitas ou meros ingressos. As receitas são espécies de entradas que modificam o patrimônio da empresa, ou seja, passam a pertencer à empresa – o que não ocorre em recebimento por empréstimo ou de valor de um ativo comprado: não alteram o patrimônio líquido<sup>23</sup>. Segundo, as receitas podem ser operacionais e não operacionais. As operacionais, como a principal fonte do lucro, revelam, de fato, o objeto social da empresa. As não operacionais não provêm da atividade econômica proposta no contrato, mas de fatos episódicos e estranhos a atividade-fim da pessoa jurídica<sup>24</sup>.

Para efeitos de ITBI, dada a busca pela atividade preponderante da empresa, serão classificadas como receitas operacionais as que superarem os 50% indicados pelo CTN. Na medida em que a preponderância será definida a partir de uma verificação empírica, resta cristalina a hegemonia do conteúdo em detrimento do plano de expressão. Vejamos como se comporta o discurso do STF quanto a esta matéria.

## 5. Exame da jurisprudência do STF

O material objeto de análise corresponde às ocorrências colhidas no sítio do Supremo Tribunal Federal disponibilizadas. A consulta foi realizada no dia 04 de novembro de 2014, às 14h. A busca por acórdãos contemplou, no campo Pesquisa Livre, os termos-chave “CF-1988 mesmo ART-00156 adj40 PAR-00002 adj40 INC-00001”. É dizer, todos os acórdãos que

---

<sup>23</sup> A diferença pode ser encontrada em autores de direito financeiro, como em Régis Fernandes de Oliveira. Vide seu *Curso de Direito Financeiro*. 5ª ed., São Paulo: RT, 2013, p. 147.

<sup>24</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Op. Cit.*, página 165.

tratam da imunidade de ITBI sobre incorporação de bens em pessoa jurídica. Encontramos as seguintes ocorrências abaixo – 14 acórdãos, os quais analisamos por banco de dados<sup>25</sup>:

	Julgado	Publicação	Acórdão	Relator	Órgão	Decisão
1	08/04/2014	30/04/2014	ARE 800454 AgR / RJ	Min. RICARDO LEWANDOWSKI	2ª Turma	Matéria fática
2	05/11/2013	29/11/2013	ARE 685346 AgR/SP	Min. DIAS TOFFOLI	1ª Turma	Matéria fática
3	17/09/2013	01/10/2013	ARE 731022 AgR/RS	Min. GILMAR MENDES	2ª Turma	Matéria fática
4	17/09/2013	11/10/2013	ARE 737754 ED-AgR/RS	Min. MARCO AURÉLIO	1ª Turma	Matéria fática
5	05/03/2013	18/03/2013	ARE 697583 AgR/RS	Min. RICARDO LEWANDOWSKI	2ª Turma	Matéria fática
6	06/03/2012	20/03/2012	ARE 660434 AgR/RS	Min. JOAQUIM BARBOSA	2ª Turma	Matéria fática
7	23/04/2002	17/05/2002	AI 366319 AgR/MG	Min. ELLEN GRACIE	1ª Turma	Matéria fática

Em todos os casos analisados<sup>26</sup> o entendimento é pela necessidade de reexame de prova para a constatação da preponderância (“matéria fática”). Lembre-se haver incidência de diversas súmulas do STF que impedem a atuação do tribunal: a 279 (para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário), a 280 (por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário) e 454 (simples interpretação de cláusulas contratuais não dá lugar a recurso extraordinário).

No AI 366.319 AgR/MG, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgado em 23/04/2002, a empresa tinha como objeto preponderante em seu contrato social a atividade imobiliária. Mas as provas arroladas nos autos indicavam que o contribuinte fazia juz à imunidade. É, às avessas, a mesma afirmação que fizemos há alguns parágrafos: incidirá ITBI sobre quem tiver receita operacional oriunda majoritariamente com operações com imóveis, ainda que conste atividade diferente em sua carta de constituição.

Dez anos depois, no que pode ser considerado “leading case” para as interpretações seguintes, o Ministro Relator Joaquim Barbosa (ARE 660.434/R<sup>27</sup>) confirmou a interpretação dada pelo Tribunal de origem: a falta de exercício de atividade econômica no período (inatividade) não leva à presunção de que a empresa tinha como objeto preponderante a

<sup>25</sup> Utilizamos o alicerce metodológico constante nos estudos de Juliana Bonacorsi de Palma, Marina Feferbaum e Victor Marcel Pinheiro. In: *Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso*. Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>26</sup> Sete julgados apareceram nas ocorrências sem tratar diretamente do tema. São eles: ADI 4016 MC/PR, RE 230337/RN, RE 227832/PR, RE 234105/SP, RE 232063/SP, RE 196337/SP e RE 204827/SP.

<sup>27</sup> STF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, ARE 660.434 AgR/RS. Decisão unânime. 2ª Turma, 06.03.2012.

imobiliária. *In casu*, havia necessidade de reabertura da instrução probatória – inclusive para confirmar o intuito de desviar ilicitamente a finalidade da proteção constitucional:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS A QUALQUER TÍTULO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS. IMUNIDADE. TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA. SUPOSTA AUSÊNCIA DE ATIVIDADE ECONÔMICA. EFEITOS. NECESSIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. ART. 156, II DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da Constituição e da legislação de regência, as autoridades fiscais não podem partir de presunções inadmissíveis em matéria tributária, nem impor ao contribuinte dever probatório inexecutável, demasiadamente oneroso ou desnecessário. As mesmas balizas são aplicáveis ao controle jurisdicional do crédito tributário. Para reverter as conclusões a que chegou o Tribunal de origem acerca da invalidade de cobrança do ITBI, seria necessário reabrir a instrução probatória, com o objetivo de apurar a suposta falta de atividade econômica da pessoa jurídica que recebeu os bens, bem como para confirmar o intuito de desviar ilicitamente a finalidade da proteção constitucional (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Observa-se que o relator prioriza a “realidade fática”. Por isso, o Supremo Tribunal Federal, ao ser instado, exige o julgamento através das provas dos tribunais *a quo*.

Nesse sentido, Aires Barreto<sup>28</sup> afirma que a realidade fática haverá de prevalecer à previsão contratual sobre o objeto social das pessoas jurídicas, ou seja, o que vale para fins tributários não é a atividade descrita como objeto social das pessoas jurídicas, em seus respectivos contratos sociais, e sim a atividade que elas efetivamente desenvolvem. Em suma, a relevância do o objeto social, após a verificação do fato, não comparece nem como elemento subsidiário.

## Conclusão

Lembrando que a substância do direito é a linguagem natural ou *língua*, verifica-se que a linguagem da contabilidade representa o que Paulo de Barros Carvalho<sup>29</sup> trata como “linguagem social”. A contabilidade, em si mesma, é regida pela *primazia da essência sobre a forma*<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> *Op. cit.*, p. 311.

<sup>29</sup> “(...) há uma linguagem, que nominamos de social, constituidora da realidade que nos cerca”. CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 105.

<sup>30</sup> Conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº. 1.121/08, que aprova a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, item 35: “Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida.”



A mera declaração formal do objeto social da empresa, para a finalidade de reconhecimento da imunidade, é um lastro precário. Mesmo que conste em cláusula no contrato de constituição da empresa atividade divergente às da exceção, para efeitos de ITBI poderá haver a descaracterização da atividade quando completar o tempo previsto em lei.

Concluimos, portanto, que na imunidade do ITBI a forma (objeto social) não poderá se sobrepor ao conteúdo (preponderância da atividade).