XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI NAS ATIVIDADES PREPONDERANTEMENTE IMOBILIÁRIAS

THE TAX IMMUNITY OF ITBI IN PREDOMINANTLY REAL ESTATE ACTIVITIES

Karina Mourão Coutinho
Amanda De Campos Araújo

Resumo

O presente artigo examina a regra da imunidade do ITBI nas hipóteses de transmissão de imóvel à pessoa jurídica em realização de capital social e na transferência de imóveis decorrente de mutações societárias ou extinção de pessoa jurídica. Utilizando o método de pesquisa indutivo, com base em pesquisa documental e bibliográfica, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, analisou-se o fundamento nas premissas constitucionais da imunidade do ITBI, para questionar se a regra de imunidade tem sido utilizada em consonância com a finalidade constitucional pretendida, de incentivo ao desenvolvimento e perpetuação da empresa e, em última análise, de fomento da economia.

Palavras-chave: Direito tributário, Itbi, Imunidade constitucional, Preponderância imobiliária, Pessoa jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

This article examines the immunity rule of ITBI applicable in the hypothesis of transfer of real estate to the legal entity in the realization of share capital, as well as in the transfer of real estate resulting from corporate changes or extinction of legal entity. Using the method of inductive research, based on documental and bibliographical research, both in doctrine and jurisprudence, and also based on constitutional premises of ITBI immunity, it was questioned whether the immunity rule has been used in consonance with constitutional purpose, intended to encourage the company development and its perpetuation, ultimately, to promote the economy.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Itbi, Constitutional immunity, Real estate preponderance, Legal entities

1 INTRODUÇÃO

O propósito do presente artigo é analisar as hipóteses de imunidade tributária do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, previstas no art. 156, § 2º, I, da CF/88, que se referem à não incidência do tributo na transmissão de imóvel à pessoa jurídica, em realização de capital social e à transferência de imóveis nos casos de mutações societárias ou extinção de pessoa jurídica, dando-se ênfase à falta de uniformidade de interpretação da norma, no âmbito da doutrina e jurisprudência.

Questão relevante acerca do tema se trata da impossibilidade de aplicação da regra da imunidade tributária nas hipóteses em que a adquirente do imóvel - que realiza a integralização de capital ou as operações de mutações societárias - exerce atividade preponderantemente imobiliária, especificamente a compra e venda, locação e arrendamento mercantil de imóveis (parte final do art. 156, § 2º, I, da CF/88).

Nota-se, na atualidade, grande quantidade de demandas, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, tendo em vista a ampla repercussão destas regras na atividade empresarial, que encontra na hipótese de desoneração um incentivo ao desenvolvimento e perpetuação da empresa, o que gera, em última instância, o desenvolvimento da economia.

Nessa perspectiva, serão feitas considerações iniciais sobre as imunidades, bem como analisados os principais aspectos tributários inerentes ao ITBI.

Estabelecidas essas premissas, serão verificadas as principais questões debatidas na atualidade sobre a aplicação da regra constitucional imunizante, bem como a dificuldade de aplicação da norma excludente da imunidade - consistente no exercício de atividade preponderantemente imobiliária por parte da pessoa jurídica adquirente do imóvel - à luz das peculiaridades dos casos concretos. A aplicação da regra imunizante nos casos em que a empresa se encontra inativa também foi considerada, por também gerar controvérsias e divergências de posicionamentos.

Por fim, pretendeu-se verificar se a imunidade tributária do ITBI tem efetivamente contribuído para o desenvolvimento das empresas, em consonância com a finalidade constitucional de que se reveste a norma.

2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Origem histórica

O termo imunidade é proveniente do latim *immunitas* - já empregado no Império Romano para se referir à desoneração tributária - que corresponde à ideia de liberação do *munus*, no sentido de encargo público (SELIGMAN, 1911, p. 25-26).

Na Roma antiga, a população estava sujeita ao tributo do cidadão e ao tributo das províncias. O primeiro caracterizava-se como sendo o devido por todos os cidadãos, em situações excepcionais, como no caso de guerra, enquanto, o segundo, era cobrado pelas províncias vencedoras daquelas que haviam perdido a guerra, trazendo consigo o estigma da servidão, o que, atrelado às arbitrariedades existentes no que tange à forma de cobrança, fez com que essa segunda modalidade fosse considerada odiosa. Na Grécia antiga, também se associava a cobrança de tributos à tirania e servidão. Em ambos os casos, a concessão de imunidades representava a liberdade do cidadão, que ficaria desonerado do pagamento dos tributos ordinários (VANONI, 1932, p. 17).

Nos séculos XVIII e XIX, com a crise do sistema feudal, as imunidades de tributos passaram a ser vistas como uma limitação ao poder real em favor da nobreza e da Igreja católica, as quais eram consideradas instituições preexistentes ao poder do estado (TORRES, 2005, p. 42-43).

Com a consolidação do Estado de Direito as imunidades passaram a constituir uma limitação do poder tributário em favor das liberdades do cidadão, estando associadas a valores que ainda hoje são resguardados por meio desse instituto, como a liberdade religiosa, livre manifestação do pensamento, liberdade de organização partidária e sindical, etc (TORRES, 2005, p. 43).

2.2 Breve análise das constituições brasileiras

No Brasil, a Constituição do Império, de 25 de março de 1824, avançou ao prever a abolição dos privilégios odiosos em seu artigo 179, pretendendo garantir a igualdade dos cidadãos quanto às incidências tributárias. Reconheceu, contudo, a legitimidade de determinados privilégios "essenciais" e voltados para a "utilidade pública"[1].

[1] Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brazileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte:
(...)
XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despezas do Estado em proporção dos seus haveres.
XVI. Ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica.

A Constituição de 1891, por sua vez, foi a primeira a consagrar, de forma expressa, a imunidade tributária, prevendo a imunidade recíproca, que abrangia, à época, apenas os Estados e a União, não alcançando os Municípios (art. 10)[2]. Previu, também, a proibição para os Estados e para a União, de "estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos" (art. 11, 2°), o que já constituiria o embrião da imunidade dos templos religiosos.

A Constituição de 1934 não trouxe alterações significativas, mas estendeu para os Municípios e para as concessões de serviços públicos a imunidade recíproca (art. 17, X). Estabeleceu também que "nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor" (art. 113, item 36), prevendo ainda a isenção tributária para os "estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional" considerados idôneos (art. 154).

A Constituição de 1937 trouxe pouca inovação em matéria de imunidade.

A Constituição de 1946, porém, ampliou de forma considerável o rol de imunidades, que já ganhou contornos próximos aos das imunidades genéricas previstas no texto constitucional vigente (art. 31). Assim, previu que à União, Estados, Municípios e Distrito Federal é vedado lançar imposto sobre: bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos; templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins; papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Com Emenda Constitucional nº 10/64, instituiu-se a imunidade para os casos de transferências de imóveis em desapropriação rural.

Já a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, reiterou-se as imunidades genéricas previstas na CF/46 e previu-se a extensão da imunidade recíproca para as autarquias, quanto ao patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais ou dela decorrentes (art. 2º, § 1º). Previu ainda, pela primeira vez, a regra de imunidade do ITBI na realização de capital da pessoa jurídica, já trazendo, também, a hipótese de exceção a essa regra, para os casos em que a adquirente exerce atividade preponderantemente imobiliária:

> "§ 2º O impôsto não incide sôbre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição."

[2] Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

A Constituição de 1967 reiterou as imunidades já previstas anteriormente, tendo acrescentado à regra de imunidade do papel destinado à impressão, a imunidade dos livros, jornais e periódicos (art. 20, d).

A Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, que editou o novo texto da CF/67, previu a não incidência do ITBI[3]

> "sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sôbre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade fôr o comércio dêsses bens ou direitos ou a locação de imóveis".

A Constituição de 1988 acrescentou, às imunidades genéricas já consagradas nos textos anteriores, a imunidade das fundações dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores (art. 150, V, c), estendendo, ainda, a imunidade recíproca às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, com a ressalva de que não pode a desoneração ser aplicada ao patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas que se aplicam aos empreendimentos privados ou em que houvesse contraprestação por parte do usuário (art. 150, §§ 2º e 3º).

Previu, ainda, outras imunidades, relativas a tributos específicos, demonstrando a preocupação em se resguardar valores e princípios constitucionais, ao cada vez mais ampliar as hipóteses de desoneração de tributos a pessoas, bens e situações cujas condições implicam a necessidade de maior proteção.

2.3 Conceito

A maioria da doutrina vincula a definição da imunidade à competência, em matéria tributária. Nesse sentido, Canto explica que

> "(...) imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional (...) portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas" (1964, p. 190).

[3] O tributo, à época, era de competência dos Estados e Distrito Federal.

Balleiro define as imunidades como sendo, ao lado dos princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, vedação do confisco, dentre outros, limitações constitucionais ao poder de tributar (2015, p. 114), tratando-se de regra constitucional expressa ou implicitamente necessária, que "estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário" (BALEEIRO, 2015, p. 115).

As imunidades constituem normas que: atingem determinados fatos e situações determinadas ou determináveis na Constituição; reduzem, em parte, o âmbito de abrangência das normas que atribuem poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes a competência de forma negativa; têm eficácia ampla e imediata, na condição de proibições expressas de tributar; criam permissões ou direitos em favor dos imunes, de maneira juridicamente qualificada (BALEEIRO, 2015, p. 116).

Convém ressaltar, ainda, que, segundo Baleeiro, embora tanto os princípios, quanto as imunidades, representem limitações ao poder de tributar, estas representam consequências expressas ou implícitas daqueles (BALEEIRO, 2015, p. 120). Assim, a título exemplificativo, a imunidade recíproca das pessoas de direito público interno deriva da autonomia que lhes confere o princípio federativo; a imunidade das instituições de educação e assistência social deriva da ausência da capacidade econômica (BALEEIRO, 2015, p. 120).

A Seção II, da CF/88, intitulada "Das Limitações do Poder de Tributar" traz algumas imunidades, em rol *numerus apertus*, inclusive porque o *caput* do art. 150 prevê as vedações para os entes federados, "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte" (BALEEIRO, 2015, p. 120). Essas são as imunidades gerais ou genéricas, não condicionadas a quaisquer requisitos, como é o caso, por exemplo, da imunidade recíproca entre os entes federados (art. 150, VI, "a"), a imunidade concedida aos templos de qualquer culto (art. 150, VI, "b") e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d"). Basta a configuração da hipótese prevista na norma para que se possa beneficiar da imunidade.

Porém, há outras normas que exigem requisitos externos a serem cumpridos, configurando-se as imunidades específicas, que incidem sobre impostos específicos. Dentre essas imunidades específicas, merecem destaque as imunidades do ITBI previstas no texto constitucional, quais sejam: (i) direitos reais de garantia sobre bens imóveis (art. 156, II, 2ª parte); (ii) transmissão de bens para a pessoa jurídica em realização de capital social (art. 156, § 2º, I, 1ª parte); (iii) transmissão de bens ou direitos em decorrência de fusão, incorporação,

cisão ou extinção de pessoa jurídica" (art. 156, § 2.º, I, 2ª parte); e (iv) a transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º).

3 Do Imposto de Transmissão Inter Vivos – ITBI

3.1 Definição legal do tributo

O ITBI tem como antecedente histórico o *Imposto da Sisa*, previsto no Alvará nº 03, de 1809 (CALIENDO, 2013, p. 1730), e sua primeira inclusão no texto constitucional se deu com a Constituição de 1891, que previu a competência dos Estados para decretar impostos sobre a transmissão da propriedade (art. 9º, 3º). Nesse momento, tanto os impostos de transmissão *causa mortis* quanto os de transmissão *inter vivos* concentravam-se em um único tipo, o que veio a mudar com a Constituição de 1934 que, embora tenha previsto os dois tributos de forma apartada, delegou a competência de ambos para o estado (art. 8º, I, c).

Com a Emenda Constitucional nº 05, de 1961, a competência para o imposto de transmissão *inter vivos* foi atribuída aos municípios e a competência para o imposto de transmissão *causa mortis* foi atribuída aos estados. Contudo, com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (art. 29, III), houve nova união entre os dois impostos (transmissão *inter vivos* e *causa mortis*), os quais vieram a separar-se de forma definitiva apenas com a Constituição Federal de 1988, a qual previu, separadamente, o ITCMD e o ITBI (art. 155, I e art. 156, II).

Especificamente quanto ao ITBI, encontra-se este elencado entre os impostos de competência dos Municípios e Distrito Federal, prevendo o art. 156, II, da CF/88 que o imposto incide sobre a "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".

Nota-se que o ITBI possui duas condutas que implicam na incidência tributária, quais sejam: (i) a transmissão de bens imóveis e direitos reais a eles relativos e (ii) a cessão de direitos à sua aquisição.

A transmissão de bens imóveis, conforme preconiza o art. 1.245 do Código Civil, ocorre mediante o registro imobiliário, no Cartório de Registro de Imóveis competente, embora "a maioria dos Municípios, dentre os quais, o da Capital do Estado de São Paulo, exige o pagamento do imposto no ato da lavratura da escritura de compra e venda, contrariando a própria conceituação constitucional do imposto" (HARADA, 2016, p. 4020).

Já quanto à segunda conduta, consistente na cessão de direitos à aquisição de imóveis, muito embora não se trate de forma translativa da propriedade, foi esta prevista como hipótese de incidência com o intuito de que se evitasse a utilização desse subterfúgio como modo de elisão à incidência do ITBI, tendo-se como exemplo de cessões de direito: as cessões de posse, as de direitos hereditários, compromissos de compra e venda, etc (CALIENDO, 2013, p. 1731).

Desse modo, todos os atos ou negócios jurídicos que transfiram, a qualquer título, um bem imóvel (compra e venda, dação em pagamento, promessa de venda quitada e registrada), ou direitos reais sobre imóveis (usufruto, uso, enfiteuse, servidão) submetem-se ao imposto de transmissão *inter vivos*, excetuando-se do âmbito de incidência do tributo os direitos reais de garantia (penhor, hipoteca e anticrese) (BALEEIRO, 2015, p. 371).

No Código Tributário Municipal, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis encontra-se disciplinado nos arts. 35 a 42. O art. 35 descreve em seus incisos o fato gerador do imposto, de forma semelhante à disposição constitucional sobre a matéria (art. 156, II).

3.2 Imunidade tributária do ITBI: art. 156, §2º, I

A CF/88 prevê, no inciso I, do § 2º, do art. 156, que o ITBI "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 decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica".

Como já mencionado, a origem de tal disposição é a Emenda Constitucional nº 18/1965, à Constituição de 1946, repetida nos textos constitucionais posteriores, que trouxe várias disposições de política fiscal destinadas às transformações conscientes da conjuntura e das estruturas, objetivando o desenvolvimento econômico (BALEEIRO, 2015, p. 371). Assim, essa previsão de imunidade pretende facilitar operações que conferem eficiência às empresas (BALEEIRO, 2015, p. 371).

A primeira hipótese de imunidade, refere-se à realização de capital social, que se conceitua como sendo o "ato pelo qual o sócio integraliza as quotas ou ações regularmente subscritas por ele", tratando-se da "transferência pelo sócio de recursos (dinheiro, bens ou créditos)", ao adimplir "a promessa anteriormente feita" (KUGLER, 2011, p. 210).

Já o conceito das operações societárias de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica – segunda hipótese de imunidade do ITBI elencada no mesmo dispositivo constitucional – em decorrência do disposto no art. 110 do CTN, é extraído do direito privado,

especialmente da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) em seus arts. 227 a 229.

A extinção da pessoa jurídica, por sua vez, pode ser uma decorrência de uma fusão, incorporação ou cisão total (GOMES, 2012, p. 173), abrangendo, também, "a redução do capital (desincorporação) de uma empresa, isto é, a restituição aos sócios (pessoas físicas ou jurídicas) de parte do valor das suas ações" (CARRAZZA, 2017, p. 1.013).

Essas regras de imunidade do ITBI constam do CTN (lei complementar que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar), de forma menos abrangente, vez que neste apenas há previsão de não incidência do tributo para as operações de incorporação e fusão societárias (art. 36), não fazendo menção à cisão e extinção de pessoa jurídica.

O CTN traz também a previsão expressa de não incidência do imposto para o caso de ocorrência da operação inversa, consistente na desincorporação de bens do patrimônio da pessoa jurídica (parágrafo único, do art. 36).

3.3 Exceção à imunidade tributária do ITBI: atividade preponderantemente imobiliária

Para analisar a exceção à imunidade tributária, pertinente retomar os termos da redação do inciso I, do § 2º, do art. 156, da CF/88:

> § 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;

Como já mencionado, são duas as possibilidades de aplicação da imunidade do ITBI: a primeira, referente à transferência de imóveis para a pessoa jurídica, em realização de capital social e, a segunda, referente à transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Ocorre que ao final desse dispositivo legal, explicitou-se uma exceção à regra de imunidade, para o caso em que a "atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil".

Quanto à regra de exceção, pertinente esclarecer que existe fundada controvérsia sobre a sua aplicabilidade. Há quem entenda que esta somente se aplica à transmissão de bens ou

direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (segunda hipótese de imunidade elencada no art. 156, § 2º, I), de modo que a transmissão de imóveis à pessoa jurídica em integralização de capital social (primeira hipótese de imunidade elencada no art. 156, § 2º, I) sempre será absolutamente imune à cobrança do ITBI (TRAPLE, 2012, p. 88-89).

Contudo, prevalece o entendimento de que a exceção à imunidade se aplica também às hipóteses de realização de capital social, tanto para o fisco, quanto no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Nesse sentido, Gasperin explica que "poderá haver a tributação pelo ITBI se os bens transmitidos em razão de integralização, realização de capital, cisão, fusão, incorporação, extinção destinarem-se a pessoas jurídicas cujas atividades preponderantes estejam ligadas ao ramo imobiliário" (2014, p. 745).

A discussão sobre a correta interpretação da regra de exceção relega a questão para o campo da gramática, em virtude da necessidade de se estabelecer a qual(is) antecedente(s) se refere a expressão "nesses casos", empregada no dispositivo constitucional.

Pertinente consignar, também, que a regra de exceção à imunidade do ITB encontra correspondente no art. 37, do CTN que prevê que esta 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."

Nota-se que, embora as disposições da CF/88 e do CTN sejam semelhantes, a primeira prevê, além da compra e venda e locação, a não incidência da imunidade nos casos em que a pessoa jurídica adquirente exerça a atividade de "arrendamento mercantil" e o segundo prevê a não aplicação da imunidade na hipótese em que a atividade constitui a "cessão de direitos".

Embora não exista uma coincidência integral na redação de ambos os dispositivos legais, deve-se considerar que ambas as normas não são conflitantes, e por isso convivem, devendo o CTN ser interpretado em conformidade com a CF/88 (MACHADO, 2003, p. 402).

Quanto ao conceito de "atividade preponderante", para fins exclusão da imunidade do ITBI, trata-se daquela atividade que supera as demais, caracterizando-se como de maior expressão no âmbito da empresa (MACHADO, 2003, p. 404).

Evitando a insegurança que poderia advir da falta de definição do conceito de atividade preponderante e cumprindo o papel reservado à lei complementar pelo art. 146, III, a, da CF/88 (MACHADO, 2003, p. 404), é que o CTN previu os requisitos necessários a que se possa aferir

a “atividade preponderante da empresa”, de modo a verificar se esta faz ou não jus à imunidade tributária:

> § 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinqüenta 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.

Observa-se que, pelo teor do § 1º acima, deve-se aferir se mais de 50% da receita operacional da empresa adquirente, nos dois anos anteriores à aquisição do imóvel e nos dois anos subsequentes, é decorrente da venda, locação, arrendamento mercantil[4] ou cessão de direitos à aquisição de imóveis.

Porém, verificando-se que a pessoa jurídica adquirente do imóvel iniciou as atividades após a aquisição do bem ou menos de 2(dois) anos antes dela, a apuração da preponderância da atividade será feita nos 3(três) anos seguintes à aquisição do imóvel (§ 2º, do art. 37). Então, o que se verifica é que a pessoa jurídica adquirente fará jus ao benefício fiscal, ficando sujeita, porém, a perdê-lo nos casos em que, nos 3(três) anos posteriores à aquisição, se verifique a preponderância dos negócios imobiliários (BALEEIRO, 2015, p. 375). Ou seja, essa exoneração do ITBI é condicional durante os três anos seguintes, ficando o imposto diferido até que se complete o prazo, após o que será a imunidade convalidada de forma definitiva (BALEEIRO, 2015, p. 375).

Se a preponderância da atividade imobiliária vier a se confirmar nesses 03(três) primeiros anos seguintes à aquisição, o imposto será devido, observando-se a lei vigente à época da transferência do imóvel (§ 3º). Ou seja, prevalecem o valor venal e alíquota do momento da aquisição, devendo a pessoa jurídica adquirente estabelecer esse valor pelas formas administrativas, ou, não sendo possível, por meio de vistorias e arbitramentos judiciais, com a devida citação do Estado (BALEEIRO, 2015, p. 375).

[4] “(...) a Constituição de 1988 restringiu mais a imunidade, para dela excluir, também, as pessoas jurídicas cuja atividade preponderante seja o arrendamento mercantil. Por analogia, deve-se entender que as mesmas regras definitórias do art. 37 do CTN a ela são extensíveis (Baleeiro, 2015, p. 375).

Baleeiro entende que, devido ao caráter benigno do § 3º do art. 37, parece não haver a intenção de se incluir no cálculo do imposto a correção monetária, prevalecendo apenas o valor principal ao tempo da aquisição (2015, p. 375).

Como o critério para aferição da atividade preponderante gira em torno da verificação da receita operacional, pertinente consignar que a interpretação desse conceito deve ser restritiva, abrangendo os negócios normais da empresa, especialmente o que ela adquire para fins de venda ou locação, não abrangendo, contudo, a construção de imóveis novos, o que se pode inferir dos objetivos da Constituição de 1967, bem como dos subsídios à busca da *ratio legis* fornecidos pela legislação que dispõe sobre habitação popular (BALEEIRO, 2015, p. 375).

Ainda que o CTN tenha previsto, de forma objetiva, a maneira de se aferir a atividade preponderante da empresa, para fins de verificação ou não do enquadramento no benefício fiscal, deve-se considerar que inúmeras peculiaridades, na análise dos casos concretos, ensejam as mais variadas discussões.

Deve-se ressaltar que, para a aferição da atividade preponderantemente imobiliária, geralmente os documentos que servem de subsídio para essa análise são o contrato social da empresa, para verificação do objeto social, e, principalmente, os documentos contábeis.

Ocorre que a falta de uniformidade ao se analisar o critério da preponderância se reflete nos Tribunais pátrios, que, muitas vezes, equivocadamente entendem que a simples aferição do objeto social indicado no contrato é suficiente a que se possa definir a configuração da regra de exceção. Porém, deve-se ter em mente que as atividades preponderantemente imobiliárias "podem ficar comprovadas na análise da contabilidade da empresa sem sequer estarem previstas no objeto social" (Macedo, 2009, p. 101).

Desse modo, não se afigura adequada a aferição imediata da preponderância da atividade, definindo-se desde o momento da transferência do imóvel, que a empresa faz ou não jus à imunidade, sem que se aguarde o decurso dos dois/três anos previstos nos §§ 1º e 2º, do art. 37, do CTN, para a análise da receita operacional nesse interstício temporal. Comentando a análise de julgados dos Tribunais de Justiça de Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo[5], Macedo explica que:

> "(...) não foram felizes os julgadores ao entenderem que basta deitar os olhos sobre o objeto social da empresa para se verificar se preenche ou não as condições de imunidade do art. 156, § 2º, I, da Constituição de 1988, não levando em conta o

[5] AC nº 000.303.656-3/00 – TJMG (Terceira Câmara Cível), Relator: Des. Caetano Levi Lopes; AC nº 14.819/2001 – TJRJ (Quarta Câmara Cível), Relator: Des. Jair Pontes de Almeida; AC nº 429.521-5/4-00, Relator: João Alberto Pezarini, julgado em 08.06.2006.

> procedimento previsto pela lei complementar tributária, o Código Tributário Nacional, nos parágrafos 1º e 2º de seu artigo 37" (2009, p. 106).

Não raras vezes ocorre também de a análise dos documentos contábeis indicar a existência de indícios de circunstâncias tendentes a dissimular a ocorrência do fato gerador e, até mesmo, a configuração de fraude à lei ou abuso de direito (art. 166, VI e 187, do CC).

Na jurisprudência se pode verificar as mais variadas hipóteses de circunstâncias que ensejaram o entendimento de existência de indícios de dissimulação do fato gerador, como, por exemplo, a hipótese de o valor total dos imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica exceder o capital integralizado (TJMG, 2018b, *on line*), ou o intuito de se transmitir bens a herdeiros, por meio da integralização de capital (TJMG, 2018a, *on line*).

O que se constata é que, no caso concreto, muitas vezes não se afigura fácil aferir se o particular está se valendo de operações previstas na legislação como albergadas pela imunidade tributária para encobrir um negócio jurídico subjacente ou se, de fato, não houve a intenção de fraudar a lei.

Coelho cita, a título de exemplo, a seguinte situação:

> "Carlos quer vender para João uma fazenda, mas não quer pagar o ITBI. Formam, então, uma sociedade por quotas para a criação e venda de gado. Carlos integraliza o seu capital com a fazenda, e João, com dinheiro de contado. Seis meses depois, distratam e desfazem a sociedade. Ao destinar os bens da sociedade entre os sócios, João fica com a fazenda, e Carlos, com o dinheiro, elidindo o pagamento do ITBI (negócio jurídico indireto). Ao invés de uma compra e venda de um imóvel, um contrato de sociedade feito e desfeito" (2008, p. 402).

Para Coelho, nessa hipótese, não se afigura razoável o uso sem moderação de presunções e ficções a ponto de ferir a verdade e intenção reta das pessoas, de modo que, provado pelo particular que não agiu com má-fé, não haveria problemas em se entrar numa sociedade com dinheiro e, quando da extinção, sair com imóveis (2008, p. 402).

Diferentemente, Carneiro entende que não se deve aplicar a norma imunizante do art. 156, § 2.º, I, da CF/88, nas hipóteses em que, ao invés da "simples extinção da pessoa jurídica", ocorreu "uma venda disfarçada", por exemplo, "se a realização de capital tiver sido promovida pelo sócio A e a desincorporação for para o sócio B" (2016, p. 110).

O que se observa quanto à aplicação da regra da imunidade do ITBI e também da exceção prevista no texto constitucional, é que existe uma significativa falta de uniformidade de interpretação dos requisitos aplicáveis, sobretudo em face das inúmeras peculiaridades que se apresentam nos casos concretos, o que, em última análise, acaba por fragilizar a possibilidade

de desenvolvimento das empresas, que não tem a certeza necessária quanto ao fato de poderem usufruir ou não do benefício da imunidade.

3.4 Da aplicação da imunidade tributária às empresas inativas

Como já exposto, exclui a regra da imunidade tributária do ITBI, nas transferências de imóveis para realização de capital de pessoas jurídicas e mutações societárias, a hipótese em que a empresa adquirente exerce atividade predominantemente imobiliária.

Mas, e se, quando da aferição da atividade preponderante da empresa, infere-se que esta se encontra inativa, não exercendo qualquer atividade? Tal questão tem gerado inúmeras controvérsias, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial.

Por um lado, o entendimento fiscal predominante defende que, ao contrário das regras tributárias que disponham sobre isenção (que, segundo o disposto no art. 111, do CTN, devem ser interpretadas literalmente), as hipóteses de imunidade devem ser analisadas não só sob a ótica da política fiscal, mas também de outros valores albergados pelo texto da Constituição. Também nesse sentido, Machado explica que

> "O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem consequências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico a servir de bússula para o intérprete, que, ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante, não pode ficar preso à sua literalidade" (MACHADO, 2011, p. 230).

E, ao se buscar a finalidade da norma que alberga a imunidade tributária, chega-se ao entendimento de que esta visa facilitar a mobilização e desmobilização de bens de raiz, favorecendo as mutações societárias, não embaraçando a movimentação dos imóveis com a exigência de recolhimento do ITBI (COELHO, 2008, p. 400).

Ainda sobre o assunto, explica Caliendo que "trata-se de um verdadeiro estímulo à criação e reorganização empresarial, visto que a empresa poderá desta forma dispor de bens para a procura de crédito, financiamento ou contratos tendo uma garantia real para a busca de comprometimento" (2013, p. 1.732).

Nesse sentido, tem sido o entendimento que prevalece no âmbito dos Tribunais pátrios. Cite-se, a título de exemplo:

> "No caso concreto, causa mesmo estranheza o fato de que a agravante, após três anos de atividade, não tenha auferido qualquer receita, pois se presume que a sua razão de ser, na administração de bens próprios e participação societária em outras empresas não tenha auferido nenhuma receita dos 11 (onze) imóveis integralizados no capital social, dentre eles o que foi objeto da lavratura de auto de infração, que é objeto da

> ação anulatória e que atualmente vem sendo ocupado por terceiro, de forma gratuita, o que aparentemente contraria a finalidade e o objeto social da empresa." (TJSP, 2018, *on line*)

> AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO. ITBI. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. ART. 156, §1º, I, DA CF/88. ARTS. 36 E 37 DO CTN. LEI MUNICIPAL Nº 5492/88. EMPRESA QUE NUNCA EXERCEU ATIVIDADE EMPRESARIAL. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA. PRECEDENTES DO STF. INATIVIDADE. CONTROVÉRSIA. CONTRADIÇÃO DA PARTE AUTORA E SEUS DOCUMENTOS CONTÁBEIS. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. RECURSO DESPROVIDO.
> (...)
> Desta forma, estender a imunidade à integralização de capital de empresa que nunca possuiu qualquer atividade, estando inativa durante todo o período de apuração, implicaria em transformar uma imunidade objetiva, a qual visa estimular o desenvolvimento econômico do país, em subjetiva, desonerando qualquer sócio em operações societárias, mesmo quando não possua qualquer atividade econômica ou interesse público envolvido.
> Recurso conhecido e desprovido. (TJMG, 2018c, *on line*)

> APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE. ITBI. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. FIBRIA CELULOSE S.A. PROJETO LOSANGO. CARACTERIZAÇÃO DE ATIVIDADE PREPONDERANTE. AUSÊNCIA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS NO PERÍODO DE APURAÇÃO. INATIVIDADE ECONÔMICA. CARÁTER FINALÍSTICO DA IMUNIDADE. - A interpretação da incidência da imunidade do ITBI, art. 156, §2º, I, da CF, há que ser teleológica e sistemática vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere, não se condescendendo quando se evidencia abuso na utilização da personalidade jurídica. - No caso, a sociedade autora, desde sua constituição e mesmo após a transferência imobiliária questionada, não auferiu qualquer receita operacional, tal como admitido nas razões recursais, ao reiterar que foi constituída em 18/10/2012 tendo permanecido inativa/inoperante desde então . Sem desconsiderar os indícios de a apelante ter sido constituída tão só para blindar eventual transferência de imóveis de propriedade da Fibria Celulose S/A a terceiros (o que, a rigor, não está em julgamento), fato é a concessão da imunidade do ITBI, nesse específico caso, desvirtuaria o objetivo do instituto (...) (TJRS, 2018, *on line*)

Todavia, significativa parcela da jurisprudência ainda entende pela aplicação da regra imunizante, ainda nos casos de inexistência de atividade por parte da empresa adquirente do imóvel, conforme entendimento ventilado especialmente nas 2ª e 22ª Câmaras Cíveis do TJRS. Cite-se, por todos, o seguinte julgado:

> APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ITBI. NÃO INCIDÊNCIA NAS TRANSMISSÕES IMOBILIÁRIAS RESULTANTES DE INCORPORAÇÃO DE BENS EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 156 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DOS ARTIGOS 36 E 37 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ANÁLISE DO CASO CONCRETO. (...) 3. A pessoa jurídica não perde o benefício (isenção/imunidade) pelo fato de permanecer inativa após a transmissão do imóvel, pois a lei não condiciona a manutenção da imunidade a efetiva entrada em funcionamento da empresa. 4. Hipótese em que a empresa, mesmo instada na fase administrativa a comprovar a inatividade, permaneceu inerte, enquanto que, em juízo, a perícia efetivada demonstrou a movimentação financeira. Dessa forma, não há como

> acolher a tese da imunidade/isenção fiscal. 5. Não elidida a presunção de liquidez e certeza que emana da CDA. APELAÇÃO DESPROVIDA. (TJRS, 2015, *on line*)

No TJSP, também se pode verificar determinados julgados reconhecendo a imunidade em caso de empresa inativa:

> Mandado de Segurança ITBI Transmissão do imóvel para integralização de capital social da empresa Artigo 156, parágrafo 2º da CF - Imunidade - Incidência - Empresa inativa - Recurso não provido. (TJSP, 2014, *on line*).

Desse modo, a questão da aplicação da regra da imunidade tributária na transferência de imóveis para realização de capital de pessoa jurídica ou em casos de mutações societárias e extinção da empresa, não se encontra pacificada para as hipóteses de extensão da desoneração tributária para as empresas inativas.

Nessa perspectiva, certo é que a ausência de uniformidade de tratamento implica instabilidade para as empresas que não terão segurança quanto à aplicabilidade ou não da benesse no caso concreto, em prejuízo do desejado fomento da atividade econômica empresarial.

4 CONCLUSÃO

O desenvolvimento do artigo possibilitou a análise da aplicação das regras atinentes à imunidade do ITBI previstas no art. 156, § 2.º, inciso I, da CF/88, que dizem respeito à desoneração do imposto na transferência de imóvel para pessoa jurídica em realização de capital social e ainda às operações de mutação societária e extinção da pessoa jurídica, analisando-se, também, o âmbito de incidência da exceção à regra imunizante, consistente na hipótese de a empresa adquirente do imóvel exercer atividade preponderantemente imobiliária.

Além disso, permitiu verificar as dificuldades de aplicação do conceito de atividade preponderante e também a falta de uniformidade quanto ao tratamento da matéria, inclusive quanto à análise das peculiaridades que se apresentam nos casos concretos. Verificou-se, que se reputa comum a dificuldade em se identificar se, em determinadas circunstâncias, está a se pretender a dissimular a ocorrência do fato gerador ou se as operações realizadas, embora aparentem manobras do contribuinte, deveriam ser consideradas acobertadas pela previsão legal da desoneração tributária.

Foi possível, também, aferir que é ampla a discussão acerca da possibilidade de reconhecimento da imunidade tributária em favor das empresas inativas. Embora não exista

consenso sobre o tema, tem prevalecido o entendimento de que a imunidade constitui norma que, enquanto inserida no texto constitucional, deve ser interpretada tendo-se em vista os valores albergados pela Constituição. Nessa perspectiva, se a pessoa jurídica não exerceu qualquer atividade, não mereceria o reconhecimento da imunidade, que visa a estimular a criação e reorganização da empresa, fomentando, em última análise, o desenvolvimento econômico.

Diante do exposto, nota-se que o critério da preponderância imobiliária – inobstante as inúmeras variações na forma de análise da configuração desta, inclusive porque muitas vezes se avalia apenas o objeto social, sem a aferição do conteúdo dos documentos contábeis – exclui, de imediato, a imunidade tributária para as pessoas jurídicas que possuem mais de 50% da renda auferida como decorrência das atividades de compra e venda, locação e arrendamento mercantil de imóveis.

Em um segundo momento, tem prevalecido o critério da finalidade constitucional da regra de imunidade tributária, para se afirmar que as empresas inativas não fazem jus à desoneração, o que ainda enseja certa divergência de posicionamentos e implica significativo número de demandas administrativas e judiciais.

Conclui-se que o alto índice de demandas tributárias envolvendo a questão atinente à imunidade do ITBI, decorre, muitas vezes, da própria lei e da ausência de resolução definitiva, inclusive por parte dos Tribunais Superiores, da melhor interpretação da matéria. A falta de soluções definitivas para questões polêmicas ou controvertidas gera insegurança jurídica. Na medida em que decisões - quer sejam judiciais, quer sejam administrativas - tratam pessoas que estão na mesma situação jurídica de forma desigual, são violados os preceitos do Estado Constitucional.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BASTOS, C. R. MARTINS, I. G. **Comentários à Constituição do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. v. 6, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

CALIENDO, Paulo. Comentário ao artigo 156, II. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. v. III, Rio de Janeiro: Alba, 1964.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 5. ed. ampl. e atual. 2. tirag. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GOMES, Fábio Bellote. **Manual de Direito Empresarial.** 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI:** doutrina e prática. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. I. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Curso de Direito Tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MANGIERI, Francisco Ramos e MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI:** Imposto sobre Transmissões de Imóveis. São Paulo: Edipro, 2015.

SELIGMAN, Edwin R. A. **The Income Tax:** a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad. Nova Iorque: Macmillan, 1911.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. III, Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e isonomia. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

KUGLER, Herbert Morgenstern; TRISTÃO, Eduardo. A exceção à regra de imunidade do ITBI prevista no art. 156, parágrafo 2.º da CF/1988: análise legal e jurisprudencial.
Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 19, n. 96, p. 207-220, jan.-fev. 2011.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **Conflitos de Competência na tributação do consumo.** 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>. Acesso em 09 dez. 2019.

TRAPLE, Guilherme. A imunidade absoluta à cobrança do ITBI em transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.
Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.º 203, p. 91-100, ago. 2012.

FROTA, Hidemberg Alves da. A incidência de ITBI em relação a pessoas jurídicas inativas, à luz dos critérios da preponderância imobiliária e da finalidade constitucional. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XX, n. 167, dez 2017. Disponível em : <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19941&revista_caderno=26>. Acesso em 04 out. 2018.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Imunidade ao ITBI em reorganizações societárias: recepção do artigo 37, § 4.º, do Código Tributário Nacional. **Repertório IOB de jurisprudência:** tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, n.º 21, p. 747-741 [numeração decrescente], 1.ª quinz. nov. 2014.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias.** Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, 1932.

BRASIL. Constituição Politica do Imperio do Brazil, de 25 de março de 1824. Manda observar a Constituição Politica do Imperio, offerecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. **Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil**, fls. 17, Liv. 4º de Leis, Alvarás e Cartas Imperiaes. Rio de Janeiro, 22 de Abril de 1824. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em 03 dez. 2018

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte...**Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 03 dez. 2018

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade...**Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 03 dez. 2018

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. O Presidente da República dos Estados Unidos do Brasil, atendendo às legitimas aspirações do povo brasileiro à paz política e social, profundamente perturbada por conhecidos fatores de desordem, resultantes da crescente agravação dos dissídios partidários...**Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em 03 dez. 2018

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos, sob a proteção de Deus, em Assembléia Constituinte para organizar um regime democrático, decretamos e promulgamos o seguinte... **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 03 dez. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 10, de 09 de novembro de 1964. Altera os artigos 5º, 15, 29, 141, 147 e 156 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 nov. 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc10-64.htm>. Acesso em 03 dez. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 01º de dezembro de 1965. Reforma o Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, 06 dez. 1965. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 03 dez. 2018.

BRASIL. Lei 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 05 jan. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. O Congresso Nacional, invocando a proteção de Deus, decreta e promulga a seguinte...**Diário Oficial da União**, Brasília, 24 jan. 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 03 dez. 2018.

BRASIL. Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em 08 jan. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Nós Representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais... **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 nov. 2018.

BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jan. 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 03 dez. 2018

BELO HORIZONTE. CART (2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários). **Processo nº 01.048767.16.40.** Recurso voluntário nº 10.883. Recorrente: Costa Unida Participações Ltda. Relator: Pedro Alberto de Souza. Redator: Rafael Santiago Costa. DJ: 25.07.2018. Disponível em <https://fazenda.pbh.gov.br/cart/acordao/AC10640.pdf>. Acesso em 08 jan. 2019.

MINAS GERAIS. TJMG (quarta câmara cível). **Agravo de Instrumento-Cv 1.0148.17.006760-4/001**. Relator(a): Des.(a) Moreira Diniz, 10 de maio de 2018a. Disponível em: < https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=0811D6E6CE6738145A73F85F11612D12.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0148.17.006760-4%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em 08.01.2019.

MINAS GERAIS. TJMG (primeira câmara cível). **Apelação Cível 1.0000.16.025199-7/002**, Relator(a): Des.(a) Washington Ferreira, 07 de agosto de 2018b. Disponível em: < https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=0811D6E6CE6738145A73F85F11612D12.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.16.025199-7%2F002&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 28 nov. 2018.

MINAS GERAIS. TJMG (oitava câmara cível). **Agravo de Instrumento-Cv 1.0000.18.016885-8/001**, Relator: Des. Gilson Soares Lemes, 04 de outubro de 2018c. Disponível em: < https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=1&totalLinhas=1&paginaNumero=1&linhasPorPagina=1&palavras=imunidade%20itbi%20inativa&pesquisarPor=ementa&orderByData=2&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadastradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&> Acesso em 12 dez. 2018

RIO GRANDE DO SUL (segunda câmara cível). **Apelação Cível Nº 70066275934**, Relator: Ricardo Torres Hermann, 04 de novembro de 2015. Disponível em: < http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=imunidade+itbi+inativa&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70066275934&as_q=+#main_res_juris>. Acesso em 13 dez. 2018.

RIO GRANDE DO SUL (vigésima segunda câmara cível). **Apelação Cível Nº 70077373033**, Relatora: Marilene Bonzanini, 16 de agosto de 2018. Disponível em: < http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=imunidade+itbi+inativa&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&as_q=+#main_res_juris>. Acesso em 12 dez. 2018

SÃO PAULO. TJSP (décima quarta câmara de direito público). **Apelação/Remessa Necessária 0009602-11.2012.8.26.0223**, Relator: Cláudio Marques, 31 de julho de 2014. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=7749639&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_f46c2052436741478295fda741077438&vlCaptcha=hzBKr&novoVlCaptcha=>. Acesso em 09 jan. 2019.

SÃO PAULO. TJSP (décima quinta câmara de direito público). **Agravo de Instrumento 2060039-02.2018.8.26.0000**, Relator: Rezende Silveira, 28 de setembro de 2018. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=C5A0498F03003D5694C28EBF6269AD2B.cjsg3>. Acesso em 03 jan. 2019.

BELO HORIZONTE. CART (2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários). **Processo nº 01.048767.16.40.** Recurso voluntário nº 10.883. Recorrente: Costa Unida Participações Ltda. Relator: Pedro Alberto de Souza. Redator: Rafael Santiago Costa. DJ: 25.07.2018. Disponível em <https://fazenda.pbh.gov.br/cart/acordao/AC10640.pdf>. Acesso em 08 jan. 2019.