

Incorporação de Bens Imóveis para Integralização de Capital e a Decisão do STF no RE 796.376/SC

Incorporation of Real Estate for the Payment of Capital and the Decision of the Supreme Federal Court in the Extraordinary Appeal 796.376/SC

Letícia Borges das Neves

Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP.

Advogada – RS. *E-mail*: leticiabdasneves@gmail.com.

Recebido em: 14-05-2021

Aprovado em: 13-07-2021

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a interpretação que foi dada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, à imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal de 1988, uma vez que essa decisão suscitou controvérsias acerca do alcance da referida imunidade. O exame do precedente fora realizado através da teoria hermenêutica e dos métodos de interpretação jurídica, os quais pautaram os votos dos ministros na solução do litígio. Para tanto, será oportuno tratar inicialmente da hermenêutica jurídica, enquanto teoria que estuda a interpretação. Na sequência, serão analisados os principais métodos de interpretação jurídica: literal, histórico, teleológico e sistemático. Por fim, examinar-se-ão algumas questões relevantes advindas da interpretação do precedente analisado, em virtude de uma aparente mudança de entendimento da Suprema Corte no tocante à imunidade na integralização do capital subscrito por meio de bens imóveis.

Palavras-chave: incorporação de bens imóveis, imunidade, interpretação, métodos, hermenêutica.

Abstract

This article aims to analyze the interpretation that was given by the Supreme Court, in the judgment of Extraordinary Appeal no. 796.376/SC, to the immunity of the Tax on Transmission of Immovable Property, incorporated into the assets of a legal entity in capital realization, which is provided for in the first part of the item I, § 2, of the article 156 of the Federal Constitution, since this decision has raised controversies about the scope of immunity. The examination of the precedent was carried out through hermeneutic theory and

methods of legal interpretation, which guided the votes of Ministers in the resolution of the dispute. Therefore, it will be appropriate to deal initially with legal hermeneutics as a theory that studies interpretation. After that, the main methods of legal interpretation will be analyzed such as literal, historical, teleological and systematic. Finally, we will examine some relevant issues resulting from the interpretation of the Supreme Court's, due to an apparent change of understanding of the Court regarding immunity in the payment of the subscribed capital through immovable property.

Keywords: Incorporation of Real Estate, Tax Immunity, Interpretation, Methods, Hermeneutics.

1. Introdução

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 796.376/SC – Tema 796 da repercussão geral –, o Supremo Tribunal Federal (STF), por maioria de votos, decidiu que “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

O julgado diz respeito ao alcance da imunidade tributária do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), albergada no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal (CF/1988), sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, quando o valor dos bens excede o limite do capital social subscrito.

Decidiu, pois, a Suprema Corte, que incide ITBI sobre o valor excedente dos bens imóveis integralizados na pessoa jurídica destinados à reserva de capital. Ou seja, a regra imunizante alcança apenas a parcela do valor do imóvel suficiente à satisfação da subscrição.

Do precedente analisado, chamam atenção os votos proferidos na ocasião, uma vez que o ministro relator se pautou por uma interpretação teleológica das regras de imunidade, enquanto o ministro redator do acórdão seguiu uma interpretação literal do dispositivo constitucional.

Não há dúvidas de que a Carta Magna assegura expressamente que a imunidade alcança a transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica “em realização de capital”, o que, numa interpretação restritiva, legitimaria a conclusão da Suprema Corte.

Entretanto, por ser a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, a doutrina majoritária defende a sua aplicação de maneira mais abrangente, obstando que se faça uma leitura restritiva, tal como se impõe à isenção. Vale notar que através das imunidades procura-se resguardar certos princípios e postulados que o texto constitucional consagra como preceitos básicos do regime político. Busca-se preservar valores que se encontram juridicamente prestigiados, atendendo, destarte, aos propósitos perseguidos pelo constituinte.

Nesse intuíto, chama atenção a evidente dissonância entre as técnicas interpretativas utilizadas pelos ministros para fundamentar seus votos, sobretudo por-

que podem levar a resultados distintos, como se evidencia do precedente analisado. De um lado, tem-se um raciocínio argumentativo pautado pelo método teleológico/finalístico, e, de outro, uma fundamentação marcada pela técnica da interpretação literal/gramatical.

Em vista disso, a maneira como o processo interpretativo é apresentado, em que a construção de sentido se opera a partir da posição de um sujeito, nos conduz a percorrer os métodos de interpretação como critérios relevantes na argumentação do discurso jurídico, que têm por fim último a construção do argumento “vencedor”.

Para tanto, será oportuno analisar, em linhas gerais, a teoria hermenêutica, buscando esclarecer sua aplicação no processo de interpretação da norma jurídica. Após, passaremos a uma breve exposição dos diferentes métodos de interpretação (literal/histórico, teleológico/finalístico, histórico/contextual e sistemático) em cotejo com o precedente do STF analisado (RE n. 796.376/SC). Por fim, buscaremos tratar de algumas questões relevantes dessa decisão da Suprema Corte, acerca da imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, e que suscitaram interpretações dissonantes em relação aos seus resultados.

2. Hermenêutica jurídica

Interpretar é atribuir sentido aos objetos perceptíveis ao indivíduo. É, por assim dizer, atribuir valores aos símbolos, adjudicando-lhes significações¹. Isso porque tudo que faz parte do mundo é interpretável. Importante registrar, porém, que a construção de sentido não é neutra, pois pressupõe uma tomada de posição pelo intérprete.

O estudo da interpretação, no Direito, dirige-se especialmente aos textos que formam o direito positivo, com vistas à solução de problemas concretos diante da aplicação da norma jurídica.

Na acepção mais geral, a hermenêutica é compreendida como a Ciência que tem por objeto o estudo da atividade de interpretar, aplicável a todos os ramos do Direito, independentemente da disciplina jurídica a que pertença um determinado enunciado normativo. Nas palavras de Maximiliano, é “a teoria da arte de interpretar”².

Nesse sentido, por “Hermenêutica Jurídica” é conhecida a disciplina que se dedica ao estudo e à sistematização do processo de construção do sentido das normas jurídicas.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 204.

² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 1.

Os métodos de interpretação são utilizados pela hermenêutica jurídica, num esforço constante de buscar construir o conteúdo, o sentido e o alcance dos textos jurídicos, tendo em vista que a aplicação do Direito pressupõe o exercício da atividade interpretativa³.

A rigor, os métodos pretendem oferecer segurança ao intérprete diante da pluralidade de sentidos que podem ser construídos a partir de um texto legal. E, em que pese não ofereçam respostas ou fórmulas para encontrá-los, influem no modo de compreender e aplicar o Direito.

Mais do que simplesmente descrever como opera o processo de interpretação das regras, a tarefa da hermenêutica funciona como técnica argumentativa para conduzir a produção de sentido de um enunciado, justificando a adoção de uma posição, dentre outras possíveis, como ocorre no precedente examinado, dada a inesgotabilidade de sentido dos textos prescritivos.

Em outras palavras, a atividade interpretativa oferece meios de “fazer a lei falar”, tendo em vista que a atividade hermenêutica inicia onde termina a legislativa⁴.

Na concepção tradicional da hermenêutica jurídica, marcada pela Filosofia da Consciência, a atividade interpretativa estava associada à ideia de revelar o conteúdo contido no texto, buscando extrair o sentido verdadeiro de uma expressão. Sob essa perspectiva, o conteúdo de uma proposição possui um sentido próprio, mas carece de sua revelação pelo intérprete, o qual deve encontrar o sentido preexistente, como algo a ser descoberto.

A teoria hermenêutica jurídica moderna, pautada pela mudança de paradigma da Filosofia do Conhecimento, refuta a ideia de que o sentido estaria escondido no texto, pois acredita que o sentido é construído de acordo com os referenciais e com o contexto em que está inserido o intérprete⁵.

Para compreender e dominar os enunciados prescritivos, o intérprete parte inicialmente de um contato com a literalidade textual, ingressa no plano dos conteúdos e vai atribuindo valores aos símbolos positivados. Daí surgem as normas jurídicas, construídas mediante a valoração dos enunciados, condicionada por referenciais culturais e linguísticos.

Segundo a moderna ciência da interpretação, preconizada por Barros Carvalho, “[...] o sujeito do conhecimento não ‘extrai’ ou ‘descobre’ o sentido que se achava oculto no texto. Ele ‘constrói’ em função de uma ideologia e, principalmente, dentro dos limites de seu ‘mundo’, vale dizer, do seu universo de linguagem”⁶.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 123.

⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, jul./dez. 2013, p. 55-56. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/>. Acesso em: 6 nov. 2020.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. O constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, v. I, p. 17.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 205.

Do contrário, se cada palavra contida num enunciado possuísse uma significação própria, não haveria divergências de interpretação, e a atividade hermenêutica limitar-se-ia a revelar tal significação. Mas os sentidos não são unívocos, notadamente porque o sentido não está no texto, mas no intérprete, e este é condicionado por seu contexto⁷.

Não há, todavia, um modelo hermenêutico que tenha o condão de apontar, objetivamente, um único sentido como verdadeiro. Vale lembrar que a interpretação é um ato de conhecimento, que se situa na vontade do intérprete. Portanto, não cabe à Ciência do Direito apontar o sentido mais justo ou adequado, mas apenas dar as diretrizes interpretativas possíveis⁸.

Nesse ensejo, pela proposta da teoria hermenêutica moderna, as diferentes teorias da interpretação jurídica podem ser articuladas. Não é preciso, pois, negar ou abandonar um modelo teórico, porque cada teoria é suscetível de cooperação com aquela que lhe precede, podendo-se, assim, falar na coexistência dos modelos interpretativos através do critério sistemático.

Por essa ótica, o Direito como Ciência se desenvolve pela Hermenêutica e, com o auxílio da Filosofia Jurídica, fixa novos processos de interpretação, permitindo uma visão grandiosa do ordenamento jurídico.

Buscaremos, na sequência, percorrer brevemente os diferentes métodos de interpretação, com o escopo de esclarecer a sua aplicação ao precedente examinado. São eles: literal/histórico, teleológico/finalístico, histórico/contextual e sistemático.

3. Métodos de interpretação

3.1. Literal

O método literal, também chamado de gramatical, é o mais criticado pela doutrina por restringir a interpretação à literalidade textual. Busca estabelecer o sentido jurídico do texto interpretado por meio da sintaxe das palavras que o compõem. Pressupõe, assim, que os elementos de um enunciado prescritivo têm um sentido unívoco, o qual o intérprete deve extrair e sistematizar.

Embora necessária, a interpretação literal não deve ser utilizada de forma isolada, mas apenas como etapa inicial do processo interpretativo. A partir da literalidade do texto é que se inicia o percurso hermenêutico de construção do sentido da norma, que deve levar em conta outros métodos interpretativos. Daí, valiosa a anotação de Barros Carvalho ao dizer que “o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais com a vontade do legislador”⁹.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 281.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 129.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 133-134.

Tal método se fundamenta na hermenêutica jurídica tradicional, que presunha estar o sentido expresso no texto, ficando a atividade hermenêutica restrita à procura e descoberta dos conteúdos de significação. Essa noção é criticada por Tomazini de Carvalho, ao afirmar que “nenhum sentido é expresso, ele só existe na mente de quem, diante de um suporte físico, o interpreta”¹⁰.

A despeito de integrar a hermenêutica jurídica tradicional, Maximiliano afirma que “uma lei é clara quando o seu sentido é expresso pela letra do texto, mas para saber isto, é preciso conhecer o sentido, o que só ocorre com a interpretação”, o que nos permite concluir, portanto, que a construção do significado depende necessariamente da interpretação¹¹.

Uma noção bastante simples do método literal conduz a uma interpretação que visa extrair o “óbvio”, a letra da lei. A propósito, o Código Tributário Nacional (CTN), no art. 111, impõe a interpretação literal da legislação tributária nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Destarte, ao dispor que “interpreta-se literalmente”, o enunciado visa o resultado que pode ser gerado do processo de interpretação, com o intuito claro de impedir o alargamento do sentido deôntico.

Refira-se, inclusive, que essa técnica de interpretação é comumente empregada não só em matéria de isenções, infelizmente, tem sido utilizada para resolver casos que envolvem imunidades. Foi justamente a técnica utilizada na tese vencedora do precedente analisado. Ao fundamentar o desprovimento do RE, o Ministro Alexandre de Moraes concluiu que “não cabe conferir interpretação extensiva à imunidade do ITBI, de modo a alcançar o excesso entre o valor do imóvel incorporado e o limite do capital social a ser integralizado”¹². Em outra passagem do voto, argumenta que “revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo – como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital”¹³.

É dizer, só é imune ao imposto a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital (art. 156, § 2º, I, da CF/1988). Disso resul-

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 281.

¹¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 39.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

ta que, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o valor do capital subscrito, incidirá a tributação pelo ITBI, pois a imunidade está voltada tão somente ao valor destinado à integralização do capital social, que é feita quando os sócios quitam as quotas subscritas.

Na situação analisada pelo STF, a empresa recorrente recebeu imóveis de seus sócios no contexto de integralização do seu capital social; entretanto, somente parte do valor dos imóveis foi registrada em realização do capital, tendo sido o restante destinado à conta de reserva de capital.

Importante registrar que a transferência de bens imóveis em integralização do capital é uma operação bastante comum na estruturação de empresas, permitida pela Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76, art. 13, § 2º; art. 178, § 2º, III; e art. 182, § 1º, “a”)¹⁴, que tem aplicação supletiva às sociedades limitadas e, a nosso ver, não poderia descaracterizar a imunidade em tela. Isso porque é uma opção do contribuinte limitar a quantidade de ações ou quotas emitidas na integralização do capital, destinando o excedente à reserva, que compõe o patrimônio líquido da pessoa jurídica.

É salutar lembrarmos, na esteira das lições do Ministro Eros Grau, que o Direito não deve ser “interpretado em tiras, aos pedaços”, e, para que se possa efetivamente compreender o sentido e alcance de uma regra imunizante, impõe-se ao intérprete apreender o conteúdo de todo o ordenamento jurídico.

No precedente analisado, apesar do que dispõe a legislação, houve um apego à literalidade do texto em prejuízo do preceito imunizante, com a consequente oneração das operações em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital.

Parece-nos, sobretudo, que essa leitura restritiva do preceito constitucional se motiva pela desconfiança quanto às razões que levam um sócio ou quotista a integralizar o capital de pessoa jurídica com bens imóveis que superem o valor das ações subscritas. Ocorre que destinar parte do valor do imóvel à conta de reserva de capital ou destiná-lo integralmente ao capital não afeta a exceção de incidência do imposto, não havendo, portanto, razões para dar tratamento distinto à realização do capital subscrito com a transferência de imóveis, *ainda que com ágio*.

¹⁴ “Art. 13. É vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal. [...] § 2º A contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital (artigo 182, § 1º).”
“Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. [...] § 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: [...] III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.”
“Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias.”

Em vista disso, o voto condutor procede a uma redução semântica da regra constitucional, afirmando que a imunidade se limita aos imóveis destinados à imediata integralização do capital subscrito, quando o que se exige é que eles sejam incorporados ao patrimônio da empresa, compreendidas aí as reservas de capital.

De todo modo, apesar de discordarmos dessa decisão, faz-se importante verificar que a escolha por um método na hermenêutica jurídica revela não só o processo por meio do qual o sentido dos textos é construído pelo sujeito cognoscente, mas sua aplicação serve, substancialmente, para justificar uma interpretação, ante a necessidade de fundamentar posições assumidas, como no precedente analisado, em que o discurso vencedor foi pautado, em grande medida, pela literalidade interpretativa.

Para justificar o método adotado, o ministro redator do acórdão cita precedentes que vedam a interpretação extensiva em matéria de imunidades, por constituir exceção constitucional à capacidade tributária. Refira-se, outrossim, que a busca pela solução do caso através de precedentes também foi o caminho seguido pelo ministro vencido na ocasião, ao argumentar que justifica a interpretação *teleológica* nos casos situados no âmbito limítrofe entre tributação e imunidade.

Os precedentes citados pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto são bastante conhecidos, um trata do RE n. 330.817/RJ, em que fora reconhecida a imunidade dos livros eletrônicos e aparelhos destinados exclusivamente à leitura, e o outro, do RE n. 595.676/RJ, que estendeu a imunidade para alcançar os componentes eletrônicos de unidade didática com fascículos periódicos impressos. Esses acórdãos foram pautados essencialmente pela interpretação finalística (teleológica) e histórico-evolutiva.

Em que pese as divergências sejam naturais à atividade interpretativa, é inegável que a postura do colegiado no trato das imunidades, ora pautado na literalidade, ora na teleologia das regras constitucionais, acaba por não conferir estabilidade às decisões judiciais e acarreta a tão rechaçada insegurança jurídica.

3.2. *Histórico*

O método histórico, em síntese, é aquele que procura identificar o conteúdo, o alcance e o sentido, a partir das condições históricas em que se insere uma norma. Pressupõe que o contexto social da produção ou da aplicação dos textos jurídicos é relevante para compreender o significado dos seus enunciados. É, pois, um recurso às condições históricas da lei¹⁵.

Esse método é utilizado para argumentar que a determinação do sentido de um termo da lei deve levar em conta o momento de sua criação, ou seja, deve estar

¹⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, jul./dez. 2013, p. 57. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/>. Acesso em: 6 nov. 2020.

em consonância com a finalidade que deu ensejo a sua edição. Em certos casos, conduz à interpretação do texto revogado, a fim de compreender o direito vigente.

De acordo com as lições de Montoro,

Interpretação histórica baseia-se da investigação dos antecedentes da norma. Pode referir-se ao histórico do processo legislativo, desde o projeto de lei, sua justificativa ou exposição de motivos, discussão, emendas, aprovação e promulgação. Ou, aos antecedentes históricos, e condições que a precederam. Como a grande maioria das normas jurídicas constitui a continuidade ou modificação de disposições precedentes, é de grande utilidade para o intérprete estudar a origem e o desenvolvimento histórico dos institutos jurídicos, para captar o significado exato das leis vigentes¹⁶.

E, nas palavras de Machado, “neste método o sentido da norma é buscado com exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos. Investiga-se o Direito anterior. Compara-se a norma atual com a que lhe antecedeu no regimento do assunto”¹⁷. Nessas circunstâncias, outros textos precisam ser interpretados para se conhecer o texto original. Trata-se da intertextualidade trazida na doutrina do Constructivismo Lógico-Semântico, que diz respeito ao “intenso diálogo que os textos mantêm entre si”¹⁸.

Ao tratar do método interpretativo das normas constitucionais, Barroso destaca a necessidade de um processo informal de reforma do texto constitucional, e aponta para uma interpretação histórico-evolutiva, que consiste na “atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes”¹⁹.

No precedente examinado, o voto condutor adota não apenas o método literal, mas igualmente aplica o método histórico-evolutivo quando busca comparar a redação do inciso I do § 2º do art. 156 da atual Constituição Federal com a do art. 9º, § 2º, da Emenda Constitucional (EC) n. 18/1965, observando que nesse parágrafo não há menção à situação de “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”, e, com isso, distingue tais situações daquela prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156.

Ante essas considerações, podemos perceber que o Direito é dinâmico e a norma jurídica não está estática no tempo, pois sofre influências das transformações da sociedade. Destarte, dir-se-ia que não cabe uma interpretação tão somente *literal*, uma vez que a sociedade e, portanto, o sentido evoluíram.

¹⁶ MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 29. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 426.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 105.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 206.

¹⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137.

3.3. Teleológico

O método teleológico, também chamado de finalístico, é comumente utilizado pelas Cortes Superiores na solução de casos envolvendo matéria tributária, em que se “busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual foi ela elaborada”²⁰. Ou seja, busca investigar a finalidade a que se dirige a norma, tendo por pressuposto que toda norma tem um escopo, que será valorado pelo intérprete, diante das circunstâncias específicas da situação jurídica envolvida.

Depreende-se daí que o intérprete e aplicador da norma jurídica terá em vista o espírito da lei, no sentido de buscar o resultado que ela deve alcançar em sua atuação pragmática. Sai da investigação voltada apenas ao campo sintático, e preocupa-se com a semântica e pragmática.

Pressupõe, desse modo, a finalidade como critério para determinar o sentido a ser atribuído à norma jurídica. Porém, cumpre ressaltar que, quando se trata de analisar os fins de um texto legal, nem sempre há coerência entre os presumíveis objetivos e suas diretrizes reais.

Com efeito, no precedente analisado, o ministro relator que restou vencido na ocasião embasa o seu voto, fundamentalmente, no método teleológico, tendo proposto a seguinte tese: “Revela-se imune, sob o ângulo tributário, a incorporação de imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica, ainda que o valor total exceda o limite do capital social a ser integralizado”²¹.

Na exegese do preceito constitucional, o ministro constrói toda sua fundamentação em torno da finalidade para qual a norma foi criada, e acrescenta que “A razão de ser da imunidade – e nada surge sem causa, princípio lógico e racional do determinismo – é facilitar o trânsito jurídico de bens, considerado o ganho social decorrente do desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República – artigo 3º, inciso III, da Lei Maior”²².

Segundo o ministro, com o que concordamos, justifica-se a interpretação teleológica das regras de imunidade, pois a verdadeira razão da lei está na finalidade para a qual foi editada e na análise dos fatos que a contribuiram. Por essa acepção, podemos dizer que toda interpretação jurídica é de natureza teleológica, fundada no conhecimento axiológico do Direito.

Como já mencionado, o STF, como guardião da Constituição Federal, vinha reiteradamente adotando a interpretação teleológica das normas que dizem respeito a imunidades, emprestando-lhes abrangência maior, com escopo de concre-

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 106.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

tizar os valores constitucionais. Ao empregar tal método, a Corte assegura à norma supralegal máxima efetividade.

Em face disso, o precedente em voga refoge à orientação que vinha sendo atribuída ao tema das imunidades pelo Pretório Excelso, o que se afigura lamentável, pois restringe a efetividade da norma, aviltando os valores que o constituinte quis ver prestigiados em sua plenitude.

Desse modo, as imunidades, como limitações constitucionais ao poder de tributar, devem ser entendidas como manifestações dos direitos e garantias fundamentais, na medida em que representam vedações impostas ao Estado pelo constituinte, a fim de proteger da tributação determinados institutos e relações jurídicas materializadas no contexto social. Assim, “[o] intérprete e o aplicador da lei devem buscar a sensibilidade necessária para captar a real finalidade da norma, visando à execução da vontade do Estado nela contida”²³.

3.4. Sistemático

O método sistemático antessupõe os anteriores ao conjugar as técnicas que lhe precedem (literal, histórica, teleológica etc.), mas representa um avanço sofisticado no processo de conhecimento do Direito, que permite examiná-lo a partir de um conjunto de objetos e elementos que se relacionam de maneira coordenada.

Rechaça, em parte, a percepção da teoria hermenêutica tradicional, disposta a descobrir o sentido e alcance de expressões do Direito sem auxílio de elementos exteriores à letra da lei. Emerge, pois, na concepção moderna, tendente a compreender a interpretação como atividade atribuidora de sentido por meio de um conjunto de disposições normativas que se relacionam entre si.

Parte, portanto, do pressuposto de que o sistema jurídico é uno, completo e coerente. Vale dizer, um todo unitário sem incompatibilidades, a permitir que o significado da norma seja coerente com o conjunto normativo em que está inserida.

Segundo Barros Carvalho, é “considerado o método por excelência”²⁴, em que se investiga a linguagem do Direito de maneira exaustiva por meio da incursão nos planos sintático, semântico e pragmático. Para ele, o sentido só pode ser legitimamente construído pelo intérprete quando os conteúdos significativos dos enunciados prescritivos são ordenados e articulados com os outros textos que compõem o domínio jurídico.

Através desse método, podemos observar que a interpretação isolada da norma é insuficiente, na medida em que cada norma obtém seu significado a partir do contexto jurídico em que se insere e deve, pois, ser articulada com as demais prescrições que formam o sistema normativo, possibilitando sua melhor compreensão.

²³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 125.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 128.

Maximiliano assevera que o processo sistemático “consiste em comparar o dispositivo sujeito à exegese, com outros do mesmo repositório ou de Leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto”²⁵, ou seja, significa analisar normas jurídicas entre si.

Por esse método, exige-se que todo esse conjunto normativo seja analisado simultaneamente à interpretação de um enunciado prescritivo, e, em vista disso, a busca pelo significado de um texto não se restringe apenas ao dispositivo legal analisado, devendo ser observado em sintonia com a Constituição e com as demais leis que regem o sistema jurídico.

A pretexto de demonstrar o sentido da norma legal, é preciso identificar o significado de palavras ou expressões, e é nesse contexto que surgem os problemas relacionados à ambiguidade e vagueza dos termos contidos nos enunciados prescritivos, que por vezes impossibilitam a coerência do sistema.

Nesse ensejo, a Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, fundada nas lições de Barros Carvalho e pautada pelo critério sistemático, busca dar uniformidade e coerência à construção rigorosa do discurso por meio de um modelo que propõe “amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza a mensagem pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano de conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação”²⁶.

Consoante esse marco teórico moderno, as palavras extraídas do discurso, que inicialmente poderiam ser vagas e ambíguas, são suscetíveis de uma “reconstrução racional”, a torná-lo mais claro e preciso.

Em resumo, o método sistemático permite a verificação do Direito como um todo, pois leva em conta o sistema em que se insere o texto e procura conjugá-lo com os demais elementos do ordenamento, possibilitando ao intérprete entender o sistema jurídico de forma harmoniosa e interdependente. Busca, desse modo, apreender a norma jurídica de maneira concatenada com o contexto, e por isso repudia o método estritamente literal.

4. A decisão do STF no RE n. 796.376/SC

Para além das questões relacionadas aos métodos hermenêuticos que são comumente utilizados pelos ministros da Suprema Corte na solução de litígios envolvendo matéria afeita às imunidades, o acórdão proferido no julgamento do RE n. 796.376/SC suscitou algumas interpretações quanto aos reflexos do que fora decidido pelo Pretório Excelso, notadamente pela leitura do voto condutor,

²⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 104-105.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, v. I, p. 4.

proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que, ao analisar a imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, foi além do objeto principal da causa.

Refira-se que esse acórdão tem sido elogiado por alguns e criticado por outros devido às circunstâncias do que foi analisado e decidido na ocasião. Diante disso, faz-se necessário compreender o precedente dentro do quadro fático que foi levado ao Judiciário, buscando esclarecer o que o Supremo efetivamente disse e o que ele não disse.

Como já mencionado, o RE n. 796.376/SC trata da imunidade do ITBI na transmissão de bens imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Por maioria de votos, os ministros decidiram que “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”²⁷.

Segundo o ministro redator do acórdão, não há vedação que impeça os sócios ou os acionistas de contribuir com quantia superior ao montante subscrito, nem que o contrato social classifique essa parcela como reserva de capital, uma vez que essa convenção se insere na autonomia de vontade dos subscritores. “O que não se admite é que, a pretexto de criar uma reserva de capital, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas, ao arrepio da norma constitucional e em prejuízo ao Fisco municipal”²⁸.

Objetivamente, restou decidido que incide ITBI sobre o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado na pessoa jurídica.

O caso teve origem em mandado de segurança impetrado por uma empresa de Santa Catarina contra ato do secretário da fazenda municipal, que reconheceu apenas parcialmente a imunidade do ITBI sobre os imóveis incorporados ao patrimônio da empresa a título de realização de capital, exigindo o tributo sobre a diferença entre o valor do capital social e o dos bens, sob o argumento de que o valor total dos imóveis (R\$ 800 mil) excedia “em muito” o capital integralizado (R\$ 24 mil).

Entretanto, para além da questão de fundo analisada no acórdão – imunidade do ITBI na incorporação de bens de pessoa jurídica em realização de capital, *limitada ao valor do capital subscrito* –, o ministro redator do acórdão fez consignar em seu voto (*obiter dictum*) que o referido dispositivo constitucional permite que se identifiquem *duas imunidades, com requisitos distintos para sua fruição*. A nosso ver, esse é o ponto fulcral do RE n. 796.376/SC, que merece maior aprofundamento.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

A primeira imunidade diz respeito à transmissão de bens imóveis para fins de integralização de capital social da pessoa jurídica, e, quanto a esta, não haveria qualquer condição a ser observada no que se refere à atividade da empresa na qual o bem é integralizado. É dizer: não importa se o objeto social da empresa é atividade imobiliária ou não.

A segunda imunidade refere-se à transmissão de bens imóveis no contexto de operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, em que a imunidade está condicionada à atividade do adquirente. Ou seja, se a atividade da adquirente for, preponderantemente, a compra e venda desses bens e direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil não está acobertada pela imunidade. Do contrário, isto é, se a atividade preponderante for outra, haverá direito à imunidade do ITBI.

A mudança de entendimento acerca dos critérios para fruição da imunidade prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988 fica bastante evidente na manifestação do ministro, ao afirmar que:

Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I – “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” – revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil. Isso fica muito claro quando se observa que a expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF²⁹.

Por esse raciocínio, a necessária observância se a empresa exerce atividade preponderantemente imobiliária só se aplicaria à segunda oração do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, que trata de operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção de empresas. Para o ministro, a expressão “salvo se”, contida no enunciado, denota que o requisito relativo à preponderância da atividade só diz respeito às situações expressas na segunda parte desse dispositivo.

Destarte, trata-se de uma interpretação sobremodo restrita do dispositivo constitucional, que acaba por ignorar a exceção trazida pelo CTN, no *caput* do art. 37³⁰. Isso porque o CTN, em seu art. 36, I e II, reflete a imunidade constitu-

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

³⁰ “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.”

cional (prevista no art. 156, § 2º, I), ao dispor que o imposto *não incide* sobre a transmissão dos bens ou direitos “I – quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito” e “II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra”, porém, traz no *caput* do artigo seguinte as hipóteses de exceção à imunidade, “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”³¹.

Verifica-se, assim, que o CTN separa as situações abrangidas pela imunidade nos incisos I e II do art. 36, trazendo a exceção no art. 37, enquanto a CF/1988 trata de ambas as imunidades no mesmo inciso I do § 2º do art. 156, unindo-as pela expressão “nem sobre”, e somente ao final do enunciado traz a exceção, mediante a expressão “salvo se, nesses casos”.

Art. 156. [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, *nem sobre* a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, *salvo se, nesses casos*, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil³².

Nesse contexto, chama atenção o voto do ministro ao reconhecer que o inciso I do art. 36 do CTN foi recepcionado pela CF/1988 por se harmonizar com o teor do inciso I do § 2º do art. 156 da Lei Maior; no entanto, nada diz a respeito da exceção trazida no *caput* do art. 37, aplicável, em tese, a ambas as situações elencadas nos incisos I e II do art. 36.

A propósito, é possível observar que os argumentos esposados no voto condutor do acórdão são pautados não só pelo método hermenêutico literal, mas valem-se inclusive de uma interpretação histórico-evolutiva, na medida em que buscam comparar a redação do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988 com a do art. 9º, § 2º, da EC n. 18/1965.

Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. [...]

§ 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

³¹ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 28 set. 2020.

³² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 set. 2020.

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 aquisição³³.

Nesse ensejo, o ministro identifica que não há no § 2º da EC qualquer menção à situação de “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”, concluindo, assim, que esse dispositivo se referia a circunstância diferente daquelas previstas no inciso I do § 2º do art. 156 da atual CF/1988.

Destarte, afirma que essa distinção é importante, pois as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988 aplicam-se unicamente à hipótese de incorporação de bens decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Por essa ótica, significa dizer que a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas, referidas na segunda parte do referido inciso I, cujo esclarecimento, crê-se, não suscitava qualquer dúvida, mas se faz relevante, sobretudo porque conduz ao raciocínio de que somente nessas hipóteses da segunda parte do enunciado é que há necessidade de observar a preponderância da atividade – se imobiliária ou não, afastando esse requisito da situação referida na primeira parte do inciso I, que alude à transferência de bens para integralização do capital.

Conclui o ministro que “o argumento no sentido de que incide a imunidade em relação ao ITBI, sobre o valor dos bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, excedente ao valor do capital subscrito, não encontra amparo no inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, pois a ressalva sequer tem relação com a hipótese de integralização de capital”, uma vez que “as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito”³⁴.

Pois bem. Diante dos argumentos expostos no precedente, parece-nos, salvo melhor juízo, que o Supremo, além de firmar a tese de que a imunidade em relação ao ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, igualmente reconheceu que essa imunidade é “incondicionada”, podendo ser usufruída qualquer que seja a atividade da empresa.

³³ BRASIL. *Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 28 set. 2020.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.

Embora não esteja expresso, houve a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto do *caput* do art. 37 do CTN, a impedir que seja aplicado à hipótese do inciso I do art. 36 do mesmo diploma legal. E a conclusão não poderia ser outra, uma vez que, ao reconhecer que a imunidade abarcada na primeira parte do inciso I do § 2º da Carta Magna é incondicionada, afasta, inequivocamente, a aplicação do *caput* do art. 37 do CTN. Assim, pela lógica esposada no acórdão, a exceção contida nesse artigo só teria aplicação na segunda parte do citado dispositivo constitucional.

Nesse sentido é a posição de Harada, cuja doutrina inclusive é citada no acórdão:

À toda a evidência, o Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, extravasou os limites de sua competência ao regulamentar o disposto no inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, limitando a imunidade conferida pela Carta Maior, ao submeter, também, a imunidade autoaplicável ao preenchimento dos requisitos previstos nos §§ 1º a 4º de seu art. 37.

Daí a inconstitucionalidade do art. 37 *in fine* do CTN na parte em que extravasa o limite de competência atribuído à lei complementar, uma vez que a competência para regular determinada matéria não se presta a ampliar ou restringir o conteúdo da imunidade [...]

Como se vê, o legislador infraconstitucional, em sua missão de definir o fato gerador dos tributos, também deverá respeitar às limitações constitucionais impostas ao poder de tributar, não cabendo à lei complementar, quer seja, ao art. 37 do CTN limitar o alcance da imunidade do ITBI no caso de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, estabelecendo requisitos não previstos constitucionalmente, suprimindo direito protegido por cláusula pétrea³⁵.

Esse raciocínio leva-nos a compreender que o requisito condicionante ao gozo da imunidade (preponderância da atividade imobiliária) está apenas adstrito às operações expressas na segunda parte do enunciado (fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica). Logo, a incorporação de bens imóveis para fins de integralização de capital, em qualquer tipo de empresa, inclusive com atividade preponderante imobiliária, está imune da cobrança do ITBI.

Consoante o exposto, evidencia-se que houve alteração do entendimento até então pacífico na Suprema Corte, que julgava necessária a verificação da atividade empresarial da adquirente nos casos de integralização de capital social com bens imóveis. A decisão provoca uma mudança significativa de cenário, tendo em

³⁵ HARADA, Kiyoshi. *Parecer jurídico sobre o tema “Imóvel Incorporado ao Patrimônio da Pessoa Jurídica em Pagamento do Capital Subscrito: Imunidade do ITBI incondicionada”*. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/parecer-imovel-incorporado-ao-patrimonio-da-pessoa-juridica-em-pagamento-do-capital-subscrito-imunidade-do-itbi-incondicionada-cobranca-do-itbi-de-1996-objeto-da-execucao-fiscal-ajuizada-pelo-municipio/>. Acesso em: 28 set. 2020.

vista que muitos contribuintes deixavam de integralizar bens imobiliários em empresas por dúvidas quanto à aplicação do dispositivo legal, e, com isso, a alteração do entendimento, nesse aspecto, pode beneficiar os contribuintes, ficando, todavia, a dúvida de como esse precedente será interpretado pelos fiscos municipais.

Há, portanto, uma aparente superação do entendimento que vinha sendo tomado pelo STF, tendo em vista que o dispositivo constitucional em voga sempre foi majoritariamente interpretado no sentido de que, nos casos tanto de transmissão de bens em realização de capital quanto de fusão, incorporação, cisão ou extinção, a imunidade só faria jus se a atividade preponderante do adquirente não fosse imobiliária.

Esse novo entendimento da Suprema Corte pode afetar planejamentos sucessórios, patrimoniais e tributários, uma vez que a utilização de estruturas na constituição de *holdings* por vezes envolve a subscrição de capital nos moldes da decisão do STF.

Outrossim, importante registrar que o julgado não tratou da regra que permite ao contribuinte optar por transferir os imóveis pelo valor da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado (art. 23 da Lei n. 9.249/95 c/c art. 142 do RIR), de modo que continua a ser uma escolha do particular a atribuição do valor pelo qual o bem será transferido.

Tal esclarecimento se faz necessário pois, a partir do julgado, surgiram algumas interpretações muito “a propósito” do que fora decidido pelo STF, que em nenhum momento conduz a uma autorização aos municípios para avaliarem, por valor de mercado, os bens imóveis incorporados, que, pelo seu valor histórico, integralizaram o capital social da pessoa jurídica, a fazer incidir o ITBI sobre o valor excedente.

Ao contrário do que se ventila por aí, o precedente não tratou da diferença entre o valor de mercado e o valor histórico dos imóveis, quando o contribuinte adota este último e com ele integraliza cotas ou ações de idêntica expressão nominal. Não se discutiu, pois, eventual divergência entre o valor integralizado e o valor de avaliação dos bens pelo município, cuja situação sequer ocorreu no caso concreto analisado.

Entretanto, partindo de uma leitura equivocada da decisão do Supremo, algumas municipalidades estão entendendo que, com base no art. 23 da Lei n. 9.249/95, o valor que deixou de ser tributado pela União, como ganho de capital, pode ser alcançado pelo ITBI. Contudo, isso sequer foi objeto do RE n. 796.376/SC, cuja controvérsia girou em torno tão somente da efetiva diferença entre o valor dos imóveis e o das cotas ou ações integralizadas.

Essa decisão, porém, não autoriza, sob hipótese alguma, a cobrança sobre suposta diferença entre o valor do capital social e o valor da avaliação unilateral por parte do município. Qualquer pretensão nesse sentido, além de desrespeitar a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo Supremo, viola a imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, da CF/1988.

Ante o que fora exposto, o acórdão do STF, em que pese merecedor de críticas em alguns pontos, nem de longe referenda a exigência de ITBI sobre a diferença entre o preço de mercado (ou o valor cadastral) do imóvel e o seu custo histórico, quando este último tenha sido adotado pelo contribuinte para integrar cotas ou ações de igual valor de face.

Considerações finais

O exame da decisão do Supremo, no julgamento do RE n. 796.376/SC, permite-nos observar que os métodos de interpretação jurídica, que têm origem na teoria hermenêutica, são instrumentos extremamente importantes no processo de construção do sentido dos textos legais que formam o Direito positivo. Isso porque, a depender do método adotado pelo sujeito cognoscente, o resultado da sua aplicação no caso concreto tende a divergir.

Resulta daí que, ao aplicar os métodos literal e histórico-evolutivo, o ministro redator do acórdão analisado proferiu uma interpretação restritiva no tocante à imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, enquanto o ministro relator, vencido no julgamento, ao interpretar o mesmo dispositivo constitucional, recorreu ao método teleológico e conferiu uma interpretação extensiva da norma, buscando identificar a finalidade para a qual ela foi editada, atendendo, destarte, ao propósito político perseguido pelo constituinte.

Em suma, através da utilização das técnicas literal e histórica, a decisão negou provimento ao extraordinário, de maneira a não reconhecer a imunidade sobre o valor dos bens que exceder o valor do capital subscrito, tendo, inclusive, superado “aparentemente” o entendimento pacífico que vinha sendo adotado na Corte no sentido de que a preponderância da atividade imobiliária é requisito a ser observado para fruição da imunidade em tela. Pelo novo entendimento, a referida imunidade é “incondicionada”, podendo ser usufruída qualquer que seja a atividade da empresa adquirente.

É por isso que a doutrina hermenêutica moderna, pautada pelo método sistemático, busca apreender o conteúdo, o sentido e o alcance das expressões de Direito a partir da conjugação das diferentes técnicas de interpretação jurídica, numa relação de subordinação e coordenação. A interdisciplinaridade do Direito exige o diálogo das diversas leis entre si, da Constituição Federal com as leis complementares, destas com as leis infralegais, e assim por diante, numa relação de subordinação e cooperação, buscando, outrossim, recorrer-se a elementos externos à ciência jurídica, de maneira a estruturar o processo de conhecimento do texto e suas materialidades.

Dada a inesgotabilidade da interpretação, é inequívoco que a tomada de posição do intérprete, ou seja, a escolha por um determinado método hermenêutico na construção do discurso jurídico, sofre influências do seu contexto, o qual é conformado por seus referenciais linguísticos e culturais.

Dessa forma, os métodos de interpretação não conduzem a uma única interpretação, como verdadeira, mas estruturam o processo de construção do sentido da norma jurídica pelo sujeito cognoscente. São, pois, preferências do hermenêutica que o auxiliam na exegese da dogmática jurídica.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 18. tir. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 set. 2020.
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 28 set. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 28 set. 2020.
- BRASIL. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 28 set. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 796.376/SC*. Ministro: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4529914>. Acesso em: 28 set. 2020.
- BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. O constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. v. I.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. v. I.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33.2, jul./dez. 2013. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/>. Acesso em: 6 nov. 2020.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência e legitimação. In: *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.
- HARADA, Kiyoshi. *Parecer jurídico sobre o tema “Imóvel Incorporado ao Patrimônio da Pessoa Jurídica em Pagamento do Capital Subscrito: Imunidade do ITBI incondicionada”*. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/parecer-imovel-incorporado-ao-patrimonio-da-pessoa-juridica-em-pagamento-do-capital-subscrito-imunidade-do-itbi-incondicionada-cobranca-do-itbi-de-1996-objeto-da-execucao-fiscal-ajuizada-pelo-municipio/>. Acesso em: 28 set. 2020.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 29. ed. São Paulo: RT, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.