

# A IMUNIDADE DO ITBI SOBRE TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS PARA PESSOA JURÍDICA EM INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

Daniela Mergener Brancher\*  
José Francio\*\*

## Resumo

Este trabalho apresenta as diretrizes a serem observadas em relação à imunidade do ITBI sobre a transferência de bens imóveis para a pessoa jurídica, para fins de integralização de capital e da inconstitucionalidade da exigência do citado imposto por parte de alguns Municípios.

Palavras-chave: ITBI. Integralização de Capital. Imunidade Constitucional.

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, ao conferir poder às pessoas jurídicas de direito público para instituir tributos e delinear seus respectivos critérios materiais, também tratou de limitar e restringir a tributação sobre fatos específicos, proibindo, assim, a instituição de tributos sobre determinadas situações.

Isso porque, o Constituinte pretendeu livrar certas situações da incidência de tributos para resguardar especificidades pessoais ou materiais que entendeu ser importante proteger ou incentivar por meio da desoneração tributária.

Nesse sentido, tanto a CF quanto o Código Tributário Nacional são taxativos em relação às hipóteses de aplicação da imunidade do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos-ITBI, sendo fator decisivo à caracterização da preponderância das atividades de compra, venda, locação ou arrendamento mercantil de imóveis da pessoa jurídica adquirente.

No presente artigo, analisaremos a imunidade do ITBI sobre a transferência de bens imóveis para pessoa jurídica, quando da integralização do capital social desta, com ênfase na ilegalidade da cobrança do referido imposto por alguns Municípios.

## 2 O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS INTER-VIVOS- IBTI

O imposto sobre a transmissão de bens imóveis inter-vivos-ITBI, é um imposto brasileiro, porém, de competência municipal, e possui previsão legal na Constituição Federal de 1988, sendo disciplinado pelo Código Tributário Nacional (CTN).

\* Advogada colaboradora na empresa Brancher Advogados Associados; daniela@brancher.adv.br;

\*\* Mestre em Ciências Jurídicas pela Universidade do Vale do Itajaí; orientador do trabalho; josefrancio@uol.com.br

O ITBI tem como fato gerador a transmissão, “inter vivos”, por ato oneroso, de propriedade ou domínio útil de bens imóveis.

A alíquota utilizada é fixada em Lei ordinária do município competente, e a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos à época da operação.

Podemos dizer que a função do ITBI é predominantemente fiscal, sendo a sua finalidade a obtenção de recursos financeiros para os municípios.

Em outras palavras, para que se proceda ao registro de um imóvel adquirido, é obrigatório que antes seja pago o ITBI.

Entretanto, em alguns casos, a legislação veda a sua aplicação, determinando a isenção do ITBI nas hipóteses de aplicação de sua imunidade.

## 2.1 PREVISÃO LEGAL DA IMUNIDADE DO ITBI SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL

Inicialmente, cumpre destacar que a imunidade do ITBI sobre a transferência de imóveis, em realização de capital, está prevista no artigo 156, §2º, inciso I, da CF/88, o qual determina a não incidência sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se nesses casos a atividade preponderante do adquirente for a compra e a venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Essa imunidade específica, conferida pela CF, é regulada pelo Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), em seus artigos 36 e 37, os quais dispõem o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, tanto a Carta Magna quanto o Código Tributário Nacional têm redação clara e objetiva em relação à imunidade do ITBI sobre a transmissão de bens imóveis quando a sua incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica ocorra em decorrência de integralização de capital social.

Coelho (2006, p. 574) também coaduna com tal afirmativa:

A imunidade em tela é antiga. A regra colima facilitar a mobilização dos bens de raiz e a sua posterior desmobilização, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embarçando com o ITBI a movimentação dos imóveis, quando comprometidos com tais situações. Isto posto, na formação das sociedades é possível que alguns sócios realizem as partes a eles cabentes com imóveis. Nesse caso a operação é imune. Não há falar em ITBI.

Oportuno salientar, que é nesse sentido que segue o entendimento jurisprudencial do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Vejamos:

ITBI. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. PREVISÃO CONSTITUCIONAL. Se os bens e direito são transferidos ao patrimônio de pessoa jurídica para integralização de capital, a hipótese é de não incidência do ITBI, por força da regra constitucional do artigo 156, §2º. Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2007.055597-7m de Itapema, SC, Relatora: Desembargadora Substituto Sônia Maria Schmitz.

E mais,

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. NÃO INCIDÊNCIA NA TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS INTEGRADOS AO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA EM DECORRÊNCIA DE CISÃO E INCORPORAÇÃO. INTLIGÊNCIA DO ART. 156, §2º, I, DA CF E ART. 3º, §2º DA LEI MUNICIPAL N. 2.305/89. PREPONDERÂNCIA DE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA NÃO CARACTERIZADA. (SANTA CATARINA, 2007).

Contudo, a exceção dessa regra ocorre quando a pessoa jurídica adquirente possui atividade preponderante do ramo imobiliário como compra, venda, aluguel ou arrendamento mercantil de imóveis, nos termos previstos na redação constitucional supramencionada.

Nesse sentido, regulamentando o Texto Constitucional, o §1º do art. 37 do CTN determina quando se caracterizam as atividades preponderantes de compra, venda, aluguel ou arrendamento mercantil de imóveis, conforme verificaremos no decorrer deste artigo.

Portanto, de acordo com a redação das duas principais cartas de regência tributária de nosso ordenamento, vislumbra-se, com clareza e objetividade, todas as condições e requisitos para que seja aplicada a imunidade do ITBI incidente sobre a transferência de imóveis para pessoas jurídicas a título de integralização de capital.

## 2.2 DO CONCEITO DE “ATIVIDADE PREPONDERANTE”

A definição da preponderância, para os efeitos da imunidade citada, é conferida pelo art. 37, §§ 1º e 2º do CTN, em remissão à não incidência mencionada no art. 36 do referido diploma.

Com efeito, da leitura dos dispositivos anteriores, especialmente do § 3º do art. 37, conclui-se, de forma clara e inequívoca, que na hipótese de pessoa jurídica, em início de atividade, o imposto somente passará a ser devido se, após transcorrido o período de três anos, for verificada a preponderância, a partir da análise das receitas que venham a ser auferidas.

Baleeiro (2010, p. 273) sustentava que:

Se o início das atividades da firma adquirente data de menos de 2 anos, ela gozará do benefício fiscal, sujeita, porém, a perdê-lo e ser compelida ao pagamento do imposto, caso nos três anos posteriores à aquisição verificar-se a preponderância dos negócios imobiliários. A exoneração do tributo é condicional durante o triênio seguinte, convalidando-se, definitivamente, depois dele. O imposto fica diferido até que se complete o termo. Resolve-se se não houver a preponderância de negócios imobiliários. O Fisco adotou a técnica da “condição” do Direito Civil.

Se aquela preponderância vier a confirmar-se prevalecem a alíquota e o valor venal do tempo da aquisição. Obviamente, a empresa adquirente deve estabelecer esse valor pelos meios administrativos ou, na impossibilidade ou inaceitabilidade deles, por vistoria e arbitramentos judiciais, *ad perpetuam rei memoriam*, com a indispensável citação do Estado.

É o que se chama de “fato gerador condicional”, pois o nascimento da obrigação tributária está subordinado ao implemento da condição suspensiva prevista, qual seja a verificação futura de que mais da metade da receita resultou das atividades imobiliárias referidas. Somente se concretizado este fato é que o ITBI será devido.

Ressalte-se que a regra não estabelece nenhuma restrição ou diferenciação em relação à atividade imobiliária da pessoa jurídica que recebe o bem imóvel em integralização do capital.

Apesar do sólido argumento favorável aos contribuintes, o que se observa é que o fisco municipal tem indeferido os pedidos de “não incidência” do ITBI, fato este que não se mostra razoável, por dois simples motivos:

- a) Em primeiro lugar, pelo fato das empresas serem *simplesmente constituídas* não significa, automaticamente, que terão receitas no futuro, uma vez que os negócios pretendidos podem não vir a se realizar por várias razões, inclusive por exigências legais e administrativas municipais;
- b) Ainda que venha a ter receitas, não há como o fisco afirmar que as receitas serão preponderantemente oriundas das atividades constantes do contrato social originário, uma vez que há a possibilidade de alteração, a qualquer momento, do contrato social, para se incluir nova e relevante atividade, como, por exemplo, de participação societária (*holding*), cujas receitas podem vir a representar mais da metade do total do faturamento.

Diante dessas razões, não há como o fisco municipal concluir antecipadamente que a preponderância já está caracterizada, pois isso é apenas uma suposição, e a obrigação tributária somente nasce com a ocorrência concreta, segura e certa do fato gerador.

Nos termos do art. 114 do CTN, “fato gerador” é a situação “necessária e suficiente” ao nascimento da obrigação tributária e somente após o decurso do prazo de três anos e, cumulativamente, depois de verificada a preponderância, aí sim, é que poder-se-á afirmar que o fato gerador ocorreu.

Este é exatamente o entendimento unânime da doutrina, conforme ilustra o ensinamento de Barreto (2009), sobre a possível restrição do fisco em certificar a imunidade:

Essa restrição, todavia, fica condicionada a uma limitação temporal definida pelo lapso compreendido entre os 2 (dois) anos anteriores e os 2 (dois) anos subsequentes à data da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio das pessoas jurídicas em realização de capital. E, caso tais empresas tenham iniciado suas atividades após a data da transmissão de bens ou direitos, ou menos de 2 (dois) anos antes desta, o lapso temporal anteriormente referido transmuta-se para os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

Sendo assim, é evidente e incontestável que, após transcorridos um desses lapsos temporais, as pessoas jurídicas adquirentes, mesmo que passem a ter como atividade preponderante a compra e venda de bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, terão gozado da imunidade do ITBI na transmissão de bens ou direitos incorporados aos seus patrimônios em realização de capital, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do artigo em comento, antes transcritos. Essa é, inclusive, a posição do Superior Tribunal de Justiça expressa no relatório do eminente Ministro Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 448.527-SP [...]

Demais disso, [...], é imprescindível que, para fins de reconhecimento da imunidade tributária, a realidade fática prevaleça sobre a previsão contratual, relativamente ao objeto social das pessoas jurídicas; ou seja, o que importa, para fins tributários, não é a atividade descrita como objeto social das pessoas jurídicas, em seus respectivos contratos sociais, mas sim a atividade que tais pessoas jurídicas efetivamente desenvolverem. Isso porque a pessoa jurídica será imunizada, não pela atividade que pretendeu desenvolver, consubstanciada em seu contrato social, mas pela que efetivamente exercitou [...]

O autor complementa que, em razão da não incidência ser uma imunidade (constitucional) e não uma isenção (municipal), sequer cabe ao fisco municipal criar obstáculos ao exercício do direito à imunidade, salvo se, após o triênio, o fisco produzir prova de que ocorreu a preponderância:

Uma última ressalva se faz necessária: diversamente do que ocorre com a isenção, a imunidade específica do ITBI não depende de concessão dos Municípios competentes. Preenchidos os requisitos estabelecidos no art. 156, parágrafo 2º, I da Constituição Federal e no art. 37 do Código Tributário Nacional, a imunidade do ITBI é inerente às pessoas jurídicas adquirentes [...] Assim, o Município competente nunca poderá obstar o direito à imunidade ao ITBI para as pessoas jurídicas adquirentes, no presente caso. O que ele poderá fazer – mas, apenas se, cabalmente, comprovar o não cumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade – é suspender a sua aplicação.

O que o fisco municipal tem exigido das empresas, para que não incida o imposto no momento de sua constituição, é que se comprove, desde logo, que as receitas derivadas das atividades constantes do contrato social são provenientes de tais atividades *não* preponderantes, ou seja, postula o fisco municipal exigir a produção de prova impossível, chamada, no direito processual, de “prova diabólica”.

Ou, inversamente, o fisco parece estar exigindo o recolhimento desde já, e se a empresa provar a não preponderância, ela poderia pedir a restituição futuramente. Ocorre que tal conduta implica na odiosa regra do “*solve et repete*”, vigente em épocas remotas em Estados totalitários, pela qual o contribuinte deve antes pagar para depois discutir e pedir a restituição.

Assim, a incidência do ITBI somente se mostra concretizada quando da passagem do lapso temporal que demonstre efetivamente que a atividade preponderante da empresa é a venda ou locação de propriedade imobiliária, ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

Enquanto não demonstrada a preponderância no exercício da atividade, a empresa goza da imunidade do ITBI.

### 3 CONCLUSÃO

Como se pode perceber, o cerne da discussão acerca do reconhecimento à imunidade ou não do IBTI, nas transferências de imóveis a pessoas jurídicas em realização de capital subscrito, está na comprovação ou não da atividade preponderante da empresa.

Não pode, a municipalidade, prejudicar o exame da atividade preponderante e exigir o pagamento do IBTI. Isso implica supressão da imunidade que é garantia fundamental protegida por cláusula pétrea, e, consoante determina a CRFB/88, em seu artigo 156, II, §2º, como também o CTN, artigo 36, I, sobressai o direito líquido e certo apto a amparar a pretensão da parte prejudicada.

Isso porque, em respeito ao princípio da legalidade e da separação dos poderes, os integrantes da Administração Pública Municipal não podem criar condições ou exigências não previstas em lei e tampouco inovar na área do Direito, pois devem agir exata e estritamente nos limites da lei, não podendo interpretar as legislações da forma como lhes convêm e tampouco criar exigências sobre situações hipotéticas e presuntivas, sob pena de flagrante ilegalidade.

Portanto, as disposições do CTN, que estabelecem os requisitos para a verificação da atividade preponderante do adquirente de imóveis ou de direitos a ele relativos, devem ser interpretados conforme a Constituição Federal, que não permite a restrição ou ampliação da imunidade, a qual, se insere exclusivamente no campo de definição de competência tributária.

### REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 272.

BARRETO, Aires. ITBI – Transmissão de Bens Imóveis da Empresa ‘A’ para as Empresas ‘B’ e ‘C’ – Conceito de ‘Atividade Preponderante’ – a Imunidade Específica Prevista no artigo 156, parágrafo 2º, I, da CF – Observância dos Requisitos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 166, Jul. 2009.

BRASIL. Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 10 ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

LODI, Edna Pires; HOLDING, Edna Pires Lodi; LODI, João Bosco 4. ed. rev. e atual. São Paulo: CengageLeraning, 2011. Série Profissional.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. AC 2007.055597. *Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2007.055597-7 de Itapema, SC, Relatora: Desembargadora Substituto Sônia Maria Schmitz. Jus Brasil*, Florianópolis, 18 jun. 2008.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. *Apelação Cível n. 1996.012564-7, de Joinville, SC, Relator: Desembargador Cesar Abreu. Jus Brasil*, Florianópolis, 7 nov. 2002.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Catla. *Blindagem patrimonial e planejamento jurídico*/Gladston Mamede, Eduarda Cotta Mamede. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Catla. *Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

