

CONSIDERAÇÕES SOBRE O ITBI NA TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL •

Ana Claudia Redecker•

Luciane Oliveira Andrade•

Resumo: O presente artigo versa sobre a possibilidade de manutenção da imunidade tributária do imposto sobre a transmissão de bens imóveis utilizados em realização de capital quando a sociedade que recebe os bens imóveis não auferir receita operacional durante o período de análise da atividade preponderante, tendo ou não no seu objeto social as atividades de compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Para tanto, foi utilizado o método dedutivo. Da análise da jurisprudência pátria sobre o campo de estudo verificou-se que o entendimento do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários de Porto Alegre (TART) diversas vezes colide com o entendimento dos Tribunais Superiores. Esta pesquisa sugeriu que o TART deveria rever o seu posicionamento sobre o tema.

• Artigo publicado no Volume 29 da Revista Procuradoria-Geral do Município. Porto Alegre: 2015, p.17-35 e atualizado de acordo com as recentes decisões do TJ/RS e STJ em 21/02/2020.

• Professora de Direito Empresarial da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), Especialista em Ciências Políticas, Mestre em Direito e Doutoranda em Ciências Jurídico-Econômicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Advogada.

• Graduada em Direito pela PUC/RS; graduada em Ciências Contábeis pela UFRGS. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Pós-graduanda em Gestão de Operações Societárias e Planejamento Tributário pelo INEJE. Advogada, sócia do escritório Rafael Pandolfo Advogados Associados, com atuação no setor de Planejamento Tributário.

Palavras-Chave: Imunidade. Imposto. Realização. Capital. Receita operacional.

CONSIDERATIONS ABOUT ITBI IN TRANSFER OF REAL ESTATE TO THE CAPITAL STOCK

Abstract: This article deals with the possibility of maintaining the tax immunity about tax that is levied over the transfer of real estate used in paid-up capital stock when the company receives the property and does not receive operating revenue during the period under review of the main activity, having or not in its corporate object the purchase and sale of these assets and rights, revenue generated from rentals or leasing in your corporate object. Therefore, we used the deductive method. Analyzing the Brazilian case law on the field of study it was verified that the understanding of the Administrative Court of Tax Appeals in Porto Alegre (TART) several times is in conflict with the Superior Court's decisions. This research suggested that the TART should review its position about the subject.

Keywords: Immunity. Tax. Development. Capital. Operating revenues.

1. INTRODUÇÃO



presente artigo versa sobre a possibilidade de manutenção da imunidade tributária do imposto sobre a transmissão de bens imóveis utilizados em realização de capital quando a sociedade que recebeu os bens imóveis não auferir receita operacional durante o período de análise da atividade preponderante, tendo ou não no seu objeto social as atividades de compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Partimos da análise da formação do capital social na sociedade anônima e na sociedade limitada, abordando de forma sucinta o procedimento, a subscrição, a integralização e a forma de avaliação dos bens utilizados.

Posteriormente tratamos das regras gerais de incidência ou não do imposto de transmissão dos bens imóveis utilizados em realização de capital buscando responder a alguns questionamentos, tais como: (i) quando a integralização de bens ou direitos sobre imóveis em uma pessoa jurídica, a título de aumento do capital social, estará resguardada pela imunidade do ITBI? (ii) Presente no objeto social da sociedade atividade inserida na regra de exceção à imunidade prevista na parte final do inciso I do parágrafo 2.º do art. 156 da CF/88 é obrigatório o pagamento do ITBI? (iii) A inatividade da empresa durante o período de análise da preponderância acarreta na perda da imunidade do ITBI?

Abordaremos as questões controversas sobre o tema a partir da análise da jurisprudência pátria com o objetivo de deixar o leitor atualizado com o entendimento que tem sido adotado pelos Tribunais. E, por fim, serão elaboradas as considerações finais.

2. TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL

2.1 SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO NAS SOCIEDADES ANÔNIMA E LIMITADA

A subscrição é um ato preliminar de informação dos sócios que irão compor o quadro societário de quanto, quando e como integralizarão as suas quotas para formação do capital social. Já a integralização é efetivamente o pagamento das quotas/ações subscritas, ou seja, integralizar é realizar o capital social.

A realização feita pelo sócio poderá ser em dinheiro ou qualquer bem suscetível de avaliação econômica, podendo a integralização ocorrer à vista ou dividida em parcelas.

Tratando da integralização através de imóveis, objeto do presente artigo, opera-se a transferência com a simples tradição (efetiva entrega) para compor o patrimônio da sociedade (artigo 1267, CC). Tal ato se formaliza desde que constem todos os elementos do imóvel, como: descrição, identificação, área, dados da titularidade e da matrícula imobiliária do imóvel, objeto da incorporação e a anuência do outro cônjuge, quando for o caso¹; além da respectiva avaliação no próprio instrumento particular do contrato social ou alteração nas sociedades limitadas e na ata da assembleia geral e boletim de subscrição nas sociedades anônimas.

O § 1º do artigo 1055 do Código Civil dispensa a avaliação pericial de bens entregues pelos sócios para realização de capital subscrito nas sociedades limitadas, respondendo os sócios solidariamente pelo valor estimativo daqueles, até o prazo de 5 (cinco) anos. Somente será necessária a avaliação pericial em caso de haver divergência entre eles quanto ao valor a ser atribuído aos bens.

Nas Sociedades Anônimas, além da descrição do bem² na Ata da Assembleia Geral da Companhia que aprovar a integralização do bem imóvel, é obrigatória a avaliação dele. A matéria está regulada na Lei nº 6.404/1976, artigos 7º a 10, 89 e

¹ Nesse sentido dispõe o art. 35 e inciso VII, alíneas 'a' e 'b', da lei 8.934/94: Art. 35. Não podem ser arquivados: [...] VII - os contratos sociais ou suas alterações em que haja incorporação de imóveis à sociedade, por instrumento particular, quando do instrumento não constar: a) a descrição e identificação do imóvel, sua área, dados relativos à sua titulação, bem como o número da matrícula no registro imobiliário; b) a outorga uxória ou marital, quando necessária. De acordo com o artigo 1647, I do CC não é necessária a outorga conjugal se o regime de bens for o da separação absoluta de bens.

² Artigo 98, §3º da Lei nº 6.404/76: A ata da assembleia-geral que aprovar a incorporação deverá identificar o bem com precisão, mas poderá descrevê-lo sumariamente, desde que seja suplementada por declaração, assinada pelo subscritor, contendo todos os elementos necessários para a transcrição no registro público.

170, § 3º. A avaliação dos bens deverá ser feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembleia geral dos subscritores, devendo os avaliadores apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados, e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados. Apresentado o laudo de avaliação pelos peritos ou pela empresa especializada será realizada outra assembleia geral para conhecimento e deliberação sobre o laudo, à qual deverão comparecer os avaliadores para prestar as informações que lhes forem solicitadas. Nessa deliberação, não poderá votar o acionista que esteja concorrendo para a formação do capital em bens, exceto se todos os subscritores forem condôminos na propriedade do bem (Lei nº 6.404/1976, art. 115, §§ 1º e 2º). Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembleia geral, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia, à qual ficam transferidos, a título de propriedade, ressalvada a possibilidade de transferência a outro título (por exemplo, usufruto), desde que expressamente estipulada pelo subscritor e aprovada pela assembleia³.

Efetuada o registro dos respectivos instrumentos societários com a integralização de imóvel(is) na Junta Comercial ou no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas Competente, conforme o caso, os mesmos serão os documentos hábeis para proceder a transferência da propriedade junto ao Cartório de Registro de Imóveis em que se encontra registrada a matrícula do imóvel, conforme o disposto no art. 64 da Lei nº 8.934/94, combinado com o artigo 1.245 do CC e art. 167 da Lei nº 6.015/73. Ressalta-se que o Cartório de Registro de Imóveis poderá requerer, ainda, a apresentação de outros documentos pertinentes, mormente a apresentação da quitação ou imunidade do ITBI.

³ Os avaliadores e o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros pelos danos que lhes causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido. No caso de bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária.

3. DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) UTILIZADOS EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL

3.1 REGRAS GERAIS DE ITBI

O ITBI foi outorgado pelo art. 156, inciso III, da CF/88⁴ e instituído pela Lei Ordinária nº 5.172/66⁵ (CTN), artigos 35 a 42. No município de Porto Alegre, teve a sua instituição consagrada pela Lei Complementar nº 197/89, cujo art. 2º transcreve o disposto na Constituição Federal e nas normas gerais de direito tributário, in verbis:

“Art. 2º - O Imposto sobre a transmissão "inter-vivos", por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão "inter-vivos", a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão "inter-vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos itens anteriores.”

Da leitura do texto legal expresso, podemos extrair três importantes elementos necessários para haver a incidência do referido imposto: (1º) a efetiva transmissão da propriedade ou de seus direitos; (2º) a onerosidade do ato pelo qual se deu a transferência, isto é, que haja a entrega do bem ou do direito em troca de pagamento; e (3º) a transferência ser realizada “intervivos”.

Vejamos que a correta compreensão da expressão transmissão é imprescindível para a determinação do fato gerador desse tributo, razão pela qual a própria Lei municipal esclareceu

⁴ CF/88 Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

⁵ Lei ordinária recepcionada pela Constituição Federal como Lei Complementar - Código Tributário Nacional - através do art. 34, parágrafo 5º, do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias.

o seu alcance, definindo que a transferência se dá:

a) na data da lavratura da escritura pública de transferência nos casos das transmissões de bens e direitos reais;

b) na realização de capital pela incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoas jurídicas;

c) na data da formalização do título hábil de transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica; e

d) na data do registro do ato no ofício competente, nas transmissões de bens imóveis ou de direitos reais a eles relativos.

Atentaremos para o item (b), que trata exclusivamente da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas em realização de capital.

Reza o art. 3º, inciso II, primeira parte, da Lei Complementar Municipal nº. 197/89 que se considera ocorrido o fato gerador do ITBI na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas em realização de capital. Contudo, não podemos deixar de observar o texto constitucional, que trouxe determinadas situações em que o ente tributante se encontra impedido de cobrar determinado tributo.

No que tange ao ITBI, a limitação do poder de tributar encontra-se discriminada no art. 156, parágrafo 2º, do Texto Maior, que prescreve a chamada imunidade tributária do mencionado imposto.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (...) § 2º - O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (...). (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

A supracitada imunidade corresponde à limitação da competência do ente político de tributar determinadas situações fáticas, isto é, a imunidade coincide com o fato de o ente político estar impedindo de tributar. Portanto, a imunidade exclui a incidência do tributo, impedindo a subsunção do fato à norma⁶ que geram a exação.

Paulo de Barros Carvalho⁷ define imunidade como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

Com isso, passaremos a análise das exceções à imunidade - regra também trazida no texto constitucional.

3.2 EXCEÇÕES À REGRA DE IMUNIDADE

Conforme anteriormente citado, a norma constitucional prevê a imunidade do ITBI na hipótese de incorporação de bens imóveis no patrimônio da pessoa jurídica quando se der por ocasião da integralização do capital social. Ocorre que, além de instituir o tributo e a sua respectiva imunidade, trouxe-nos, também, uma hipótese em que a referida imunidade deve ser afastada, reconstruindo-se a regra matriz de incidência do tributo em comento.

Isso significa que a própria Constituição Federal definiu que a integralização de bens ou direitos sobre imóveis em uma pessoa jurídica, a título de aumento do capital social, estará

⁶ "(...) o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma". ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p.181.

resguardada pela imunidade do ITBI. Contudo, também esclareceu que tal privilégio poderá ser afastado nos casos em que a pessoa jurídica tiver como atividade preponderante a compra e venda dos bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Com base nesse contexto, a Lei nº. 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, esclareceu o que a legislação pretendia abordar quando trouxe a expressão atividade preponderante. É o que dispõem o art. 37 do CTN, in verbis:

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.

Poderíamos resumir que a pessoa jurídica adquirente dos imóveis ou de seus respectivos direitos, cuja receita operacional seja de 50%, no mínimo, decorrentes da compra e da venda de bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, terá a preponderância determinada na legislação.

Ocorre que essa preponderância deverá ser observada em três situações distintas: (i) quando a pessoa jurídica iniciar suas atividades após a aquisição do bem; (ii) quando a pessoa jurídica

tenha iniciado suas atividades há menos de 2 anos da aquisição e do bem; (iii) quando a pessoa jurídica tenha iniciado suas atividades há mais de 2 anos da aquisição do bem.

Nas duas primeiras hipóteses, a preponderância será analisada nos primeiros três anos seguidos da data da aquisição; para a última hipótese a preponderância será analisada nos dois anos anteriores à aquisição e nos próximos dois anos posteriores à aquisição do bem.

Diante do exposto, deduz-se que o critério utilizado para a definição da atividade preponderante é único, sem margens para maiores argumentações. Contudo, não raras são as vezes que vemos os municípios infringindo as normas gerais estabelecidas pela legislação tributária⁸, uma vez que desconsideram os critérios estabelecidos no ordenamento jurídico e cobram o ITBI com base em legislações infralegais abusivas, completamente ilegais e inconstitucionais.

3.3 ANÁLISE DE DECISÕES SOBRE A INCIDÊNCIA DO ITBI EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL NO ÂMBITO DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS (TART) DE PORTO ALEGRE

As decisões administrativas no âmbito do Município de Porto Alegre, que serão objeto de análise, são aquelas em que o entendimento do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários (TART) colide com as decisões do STJ e STF, ou seja, serão analisadas decisões em que o TART entende que é devido o recolhimento do ITBI porque (a) a empresa não teve receita no período de verificação da preponderância; e/ou (b) possui no seu objeto social⁹ atividade inserida na regra de exceção à imunidade

⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar: “[...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].”

⁹ O objeto social é o fim a que a sociedade se destina, ou seja, a razão de ser de sua

prevista na parte final do inciso I do parágrafo 2º do artigo 156 da CF/88. Passemos à análise das decisões:

“TRIBUTÁRIO. ITBI. RECURSO DE OFÍCIO. REALIZAÇÃO DE CAPITAL. 1. Atividade da empresa, conforme seu objeto social, está inserida na regra de exceção à imunidade prevista na parte final do inciso I do parágrafo 2.º do art. 156 da CRFB.2. Recurso oficial provido, por maioria.” (Proc.:001.055814.07.7, Data do julgamento: 18/09/2008, TART)

No relatório da decisão constou a manifestação da Defensora da Fazenda (fls. 85/86) que se manifestou no seguinte sentido:

“In casu, verifica-se que a Contribuinte tem como objetivo social: a incorporação, compra e venda, construção e loteamento em imóveis especificamente relacionados com empreendimento imobiliário envolvendo parceria com terceiros e que se refere à áreas de terras localizadas na cidade de Porto Alegre/RS, conforme cláusula 4º de seu Contrato Social Consolidado, e que no período de verificação da preponderância (01/01/2004 a 31/12/2006), não há como analisar a composição de sua receita operacional, tendo em vista a mesma não ter realizado qualquer tipo de movimentação no período.

Não havendo receitas para verificação, entende-se que a determinação da atividade preponderante da empresa deve ser buscada em seu objeto social que é o indicador das atividades as quais a empresa pretende se dedicar. Nesta situação, cabe, portanto, em função do objeto social da Contribuinte, o afastamento da imunidade constitucional, visto a Constituição Federal determinar que não há imunidade para empresas que tenham atividade preponderante nas atividades elencadas no inciso I do parágrafo 2º de seu artigo 156.”

O Relator, no seu voto, dispôs que, apesar de concordar

existência econômica. A(s) atividade(s) que será(ão) explorada(s) pela sociedade deve(m) estar descrita(s) no contrato social ou no estatuto, conforme o caso. Qualquer fim lucrativo lícito (artigo 104, II do CC/02), possível, não contrário à ordem pública ou aos bons costumes pode constituir-se objeto social de uma sociedade. O objeto tem de ser previsto de forma precisa e completa, de modo a permitir a verificação do grau de responsabilidade quanto ao abuso de poder e o desvio de finalidade da sociedade eventualmente praticado pelos administradores perante os sócios, e destes perante terceiros.

com o afastamento da imunidade veiculado na inconformidade da Defensora Pública, afastou a imunidade do ITBI com base na própria norma constitucional entendendo que a aplicação do disposto no Código Tributário Nacional (artigo 37, parágrafo 1.º) dá-se somente naqueles casos em que haja a necessidade de afastar uma ou outra atividade exercida pela pessoa jurídica, definindo-se a sua preponderância, o que não é o caso da recorrida, pois a mesma não exerceu nenhuma atividade. Destarte, de acordo com a decisão a inatividade econômica durante o período de sua existência acarreta a perda da imunidade, uma vez que deferida sob condição resolutória e dependente do exame da receita operacional para verificar a questão da preponderância.

Nesse sentido:

“TRIBUTÁRIO. ITBI. REALIZAÇÃO DE CAPITAL. PREPONDERÂNCIA. 1. Não incide o ITBI, em decorrência de imunidade constitucional, na transação de incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, 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. 2. O artigo 156, §2º, inciso I da CF/88 é insuficiente para a verificação da atividade preponderante, devendo-se buscar no Artigo 37, §1º do Código Tributário Nacional os elementos para a verificação da preponderância. 3. Mas, a análise da preponderância requer que haja receita e que se tenha completado o lapso temporal. Fora isso, a análise fica limitada ao objeto social da sociedade. 4. Não houve receita no período de análise da preponderância, o que é comum em investimentos imobiliários, de longa maturação, como os imóveis destas transações, contabilizados no ativo estoque – imóveis a comercializar; 5. O objeto social da sociedade é exclusivamente de atividades de incorporação, compra e venda, construção e loteamento em imóveis, estando fora do abrigo da imunidade constitucional. 6. Negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria”. (Processos nºs: 001.056034.03.2 e 001.055814.07.7; Julgado em 31/03/2009; TART)

“ITBI. IMUNIDADE. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE RECEITA: NÃO

ABRANGÊNCIA PELA LEGISLAÇÃO. 1. Concedida a imunidade sob condição resolutória, com base no art. 6º, IV, § 4º, da LC 197/89; 2. O art. 156 da CF exclui a imunidade na transmissão imobiliária de empresa cuja atividade preponderante seja compra e venda de imóveis, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; 3. Inatividade desde a constituição da empresa e ausência de receitas não são abrangidas pela regra constitucional e pela legislação, não se caracterizando as condições necessárias para reconhecimento da imunidade, conforme art. 156, § 2º, I da Constituição Federal e artigos 36 e 37 do Código Tributário Nacional; 4. Negado Provimto ao Recurso Voluntário, por maioria, vencido o Relator”. (Processo: 001.108178.13.7 (001.100203.09.4 – 001.104987.13.8); Julgado em 27/02/2014; TART)

Destarte a Fazenda Municipal de Porto Alegre nas decisões acima desconsiderou a imunidade tributária, em síntese, com base em dois fundamentos:

a) o objeto social da empresa previa atividades do ramo imobiliário; e/ou,

b) a empresa não auferiu qualquer receita ou operou no período analisado, o que impediria a verificação da preponderância.

Nessa esteira, o Tribunal Administrativo de Recursos Tributários entendeu que as empresas inativas não teriam utilizado os imóveis integralizados em seu patrimônio para o desenvolvimento de suas atividades operacionais¹⁰, não fazendo, assim, jus ao gozo da imunidade do ITBI.

As decisões acima são manifestamente equivocadas, pois, além de violarem a própria Lei Complementar Municipal nº 197/89, inauguram critérios inexistentes no CTN, legislação complementar que regulamenta a fruição das imunidades tributárias, revelando-se, portanto, manifestamente ilegais e

¹⁰ Segundo Aliomar Baleeiro (*in Direito Tributário Brasileiro*, 2005, p. 165): “Receitas operacionais são as resultantes das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, sendo a principal fonte da busca do lucro. Em outras palavras: receitas operacionais são as percebidas como resultado das atividades que constituem o objeto social da empresa.”

arbitrárias.

O legislador complementar nacional definiu objetivamente o critério para fruição da imunidade de ITBI na integralização do capital de empresas através de bens imóveis: a empresa que recebeu o imóvel não pode ter mais de 50% da sua receita bruta formada por receitas decorrentes das atividades de venda, locação ou cessão de direitos de imóveis.

Ou seja, o fato de a empresa ter dentre os seus objetos sociais atividades relacionadas com a exploração imobiliária, por si só, não retira o seu direito à fruição de imunidade de ITBI. Tampouco, o fato da mesma em determinado momento, explorar atividades de venda de imóveis, desde que não corresponda a mais de 50% da sua receita bruta.

Segundo a disposição do CTN, para ter direito à imunidade do ITBI é preciso que, dentro do prazo previsto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 37, não fique caracterizado que mais de 50% da receita bruta da empresa seja proveniente da exploração imobiliária, o que não ocorreu nos casos analisados.

Entretanto, a fiscalização de tributos municipais desconsiderou por completo o requisito legal para fruição da imunidade e, ao arrepio da lei, da Constituição Federal e dos fatos em análise, criou requisitos para fruição do benefício fiscal constitucional.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS) quando entendia que o fato da empresa não ter auferido receitas no período objeto da análise da preponderância não era um requisito legalmente válido para análise da possibilidade de fruição da imunidade de ITBI, conforme se verifica dos arestos abaixo colacionados:

“APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. ITBI. IMUNIDADE. Goza da imunidade por ITBI a sociedade empresária adquirente de bens em realização de capital quando, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes

“AGRAVO. ITBI. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

SOCIAL. IMUNIDADE. INATIVIDADE. PREPONDERÂNCIA. 1. Não incide ITBI sobre a transmissão de imóvel para integralização do capital social de pessoa jurídica se a atividade preponderante do adquirente não se constitui na compra e venda

O TJ/RS, no entanto, passou a acolher o entendimento do TART. Nesse sentido:

“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITBI. IMUNIDADE. PEDIDO DE EFEITO SUSPENSIVO. INOBSERVÂNCIA DO ART. 1.012, §3º, DO CPC. REJEIÇÃO. TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS PARA INTEGRALIZAR O CAPITAL SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DA IMUNIDADE. DESVIO DA FUNÇÃO TELEOLÓGICA DA REGRA IMUNIZANTE. PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1. Diante da nova sistemática processual, na forma do §3º, do art. 1.012 do CPC, o pedido de efeito suspensivo deve ser dirigido ao Tribunal e, caso já distribuída a apelação, ao Relator. Assim sendo, o pedido de agregação de efeito suspensivo deve ser formulado em petição própria, situação que não ocorreu no caso em tela, restando configurada a perda de objeto. 2. Na hipótese sob análise, tem-se que a empresa recorrente não apresentou receita operacional durante o período de análise, ou seja, se manteve inativa. Assim sendo, não há como se auferir a preponderância de suas atividades, de modo que não faz jus à imunidade do ITBI referente à integralização do capital social. 3. A regra imunizante busca, ao fim e ao cabo, fomentar a atividade econômica, de modo que a ausência de qualquer renda operacional da empresa autora não atenta à interpretação teleológica do instituto da imunidade do ITBI. APELAÇÃO DESPROVIDA. UNÂNIME”. (Apelação Cível Nº 70083003681, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 28/11/2019)

Enquanto o STF e o STJ mantêm o entendimento de que o fato da empresa não ter auferido receitas no período objeto da análise da preponderância não é um requisito legalmente válido para análise da possibilidade de fruição da imunidade de ITBI. Nesse sentido transcrevem-se decisões do STF e do STJ:

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS A QUALQUER TÍTULO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS. IMUNIDADE. TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA. SUPOSTA AUSÊNCIA DE ATIVIDADE ECONÔMICA. EFEITOS. NECESSIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. ART. 156, II DA CONSTITUIÇÃO Nos termos da Constituição e da legislação de regência, as autoridades fiscais não podem partir de presunções inadmissíveis em matéria tributária, nem impor ao contribuinte dever probatório inexequível, demasiadamente oneroso ou desnecessário. As mesmas balizas são aplicáveis ao controle jurisdicional do crédito tributário. Para reverter as conclusões a que chegou o Tribunal de origem acerca da invalidade de cobrança do ITBI, seria necessário reabrir a instrução probatória, com o objetivo de apurar a suposta falta de atividade econômica da pessoa jurídica que recebeu os bens, bem como para confirmar o intuito de desviar ilicitamente a finalidade da proteção constitucional (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento”. (ARE 660434 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL; DJe-057 DIVULG 19-03-2012 PUBLIC 20-03-2012)

“IMUNIDADE. ENTIDADE EDUCACIONAL. Artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal. ITBI. Aquisição de terreno sem edificação. Fato gerador. Momento da aquisição. Destinação às finalidades essenciais da entidade. Presunção. Ônus da prova. Precedentes. 1. No caso do ITBI, a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo. 2. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 3. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional. 5. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às

atividades essenciais é do Fisco. 6. Recurso extraordinário provido”. (RE 470520, Julgado em 17/09/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 20-11-2013)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES AO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 156, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, POR MOTIVO DE INATIVIDADE DA EMPRESA AUTORA. REQUISITOS DO ART. 37 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. Não se configura a alegada ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, uma vez que o Tribunal a quo julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. 2. O simples descontentamento da parte com o julgado não tem o condão de tornar cabíveis os Embargos de Declaração, que servem ao aprimoramento da decisão, mas não à sua modificação, que só muito excepcionalmente é admitida. In casu, fica claro que não há vícios a serem sanados e que os Aclaratórios veiculam mero inconformismo com o conteúdo da decisão embargada, que foi desfavorável à recorrente. 3. O órgão julgador não é obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. 4. O acórdão recorrido consignou: "A análise do conjunto probatório permite concluir que a imunidade foi revogada, ao fundamento de que a sociedade Autora esteve inoperante no período de verificação da atividade, de 28/11/2011 a 27/11/2014, consoante Parecer da Secretaria Municipal de Fazenda, as fls. 101. Ocorre que a legislação tributária regulamentadora de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, deve ser interpretada de forma literal, tal como disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, sendo incabível qualquer

iniciativa no que respeita à interpretação extensiva e/ou analógica. Nessa toada, a orientação adotada pela Corte Suprema, ao examinar questão semelhante, assentou que "ainda que hipoteticamente confirmada a ausência de atividade econômica, tal circunstância poderia em tese ser atribuída a uma série de eventos, sem que se possa concluir que em todo e qualquer caso possível haveria propósito de desvio ilícito da proteção constitucional." (Ag. Reg. Rec. Ext. n.º 660434/RS, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 6/3/2012). Dessa forma, não se pode presumir que a inatividade da sociedade empresária Autora configura ilicitude ou que sua atividade preponderante seja a compra e venda ou locação de bens imóveis, condição resolutive da imunidade tributária eleita pelo legislador constitucional. (...) Destarte, merece reforma R. Sentença recorrida para que seja declarada a nulidade do débito tributário indicado na Nota de Lançamento n.º 01412/2015, referente ao ITBI do imóvel situado na Av. Epitácio Pessoa, n.º 1.154/501, transferido para a integralização de capital da sociedade Autora, condenando-se o Ente Público a ressarcir as custas processuais efetivamente recolhidas e ao pagamento dos honorários de sucumbência, arbitrados em 8% (oito por cento) sobre o valor da causa, na forma do art. 85, § 3º, II, do CPC. Por estas razões, a Câmara conhece do recurso, dando-lhe provimento para julgar procedente o pedido, declarando a nulidade da Nota de Lançamento n.º 01412/2015." (fls. 283-287, e-STJ, grifei). 5. Já nas razões do Recurso Especial, sustenta-se: "há que se reconhecer que não foram atendidos, de maneira objetiva, os requisitos insculpidos no art. 37 do CTN para o gozo da não incidência, sendo desnecessária a análise da intenção do contribuinte" (fl. 327, e-STJ). 6. O Tribunal estadual não reconheceu estar presente a hipótese fática a que se refere o art. 37 do CTN. Sendo assim, é inadmissível, em Recurso Especial, a análise dos pressupostos fáticos necessários para afastar a imunidade tributária prevista no art. 156, § 2º, da Constituição Federal, em vista do óbice contido na Súmula 7/STJ, que guarda correspondência com a Súmula 279/STF. Precedentes: AgInt no AREsp 780620/RJ, Relator Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe 22/11/2016; e ARE 660.434 AgR/RS, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA do STF, DJe de 20/03/2012) 7. Recurso Especial não

conhecido.” (REsp 1825794 / RJ. STJ. T2 - SEGUNDA TURMA. DJe 11/10/2019)

Da análise das decisões do STJ e do STF conclui-se que a pessoa jurídica não perde o benefício (isenção/imunidade) previsto na legislação de regência 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. Destarte, o fato de constar ou não no objeto social da sociedade qualquer das atividades incluídas nas exceções estabelecidas no artigo 37, da CF/88 não conduz a mudança no entendimento quanto a aplicação do referido dispositivo legal.

4 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sócio de uma sociedade limitada ou sociedade anônima, ou, ainda, o titular de uma empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) podem integralizar a sua participação no capital social mediante a conferência de bens imóveis. A transferência da titularidade do imóvel utilizado na realização do capital social para a sociedade deve ser feita no Cartório de Registro de Imóveis em que se encontra registrada a matrícula do imóvel, cabendo ao serventuário do cartório competente exigir, dentre vários documentos, a guia de ITBI paga ou a declaração de imunidade fornecida pela Prefeitura Municipal.

A sociedade pode obter a imunidade do ITBI dos bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital se a(s) atividade(s) preponderante(s) dela não for(em) a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Ocorre que o Tribunal Administrativo de Recursos Tributários de Porto Alegre e o TJ/RS entendem que a regra da imunidade contida no artigo 156, § 2º, I tem caráter restritivo e finalístico e neste sentido deve ser sua interpretação. Ou seja, deve existir um incremento na atividade econômica da pessoa jurídica que recebe bem imóvel na realização de capital, pois a

imunidade da referida operação serve para incentivar a livre iniciativa, funda mento este da própria ordem econômica. Logo, a ausência de receita operacional durante o período de preponderância acarreta a perda da imunidade.

Entendemos, no entanto, conforme decisões do STJ e STF, que a ausência de atividade econômica por si só não é suficiente para impossibilitar a manutenção da imunidade constitucional porque (01) não é possível presumir que a inatividade empresarial confirme, tão somente por si, o intuito de aplicação indevida da imunidade tributária; (02) autoridades fiscais não podem impor ao contribuinte dever probatório inexecutável, demasiadamente oneroso ou desnecessário; (03) deve ser considerada a atividade efetivamente exercida pela sociedade empresária nos períodos que antecederam e sucederam a aquisição, para saber atingida a preponderância com base na receita operacional efetivamente auferida, e não pela atividade que vai exercer e ainda não exerceu, só por ter o comércio de imóveis como objeto social.



ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.