

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE SANTA RITA
CURSO DE DIREITO**

LETÍCIA ARAÚJO PATRIOTA

**ITBI: O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA INTEGRALIZAÇÃO DE
BEM IMÓVEL AO CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA**

**SANTA RITA - PB
2018**

LETÍCIA ARAÚJO PATRIOTA

**ITBI: O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA INTEGRALIZAÇÃO DE
BEM IMÓVEL AO CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal da Paraíba como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

**SANTA RITA - PB
2018**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

P314i Patriota, Leticia Araujo.

ITBI:O Alcance da Imunidade Tributária na
Integralização de Bem Imóvel ao Capital de Pessoa
Jurídica / Leticia Araujo Patriota. - João Pessoa,
2018.

50f.

Orientação: Waldemar Aranha.

Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA RITA.

1. Imunidade. 2. ITBI. 3. Integralização. 4. Capital
Social. 5. Valor Venal. I. Aranha, Waldemar. II. Título.

UFPB/BC

LETÍCIA ARAÚJO PATRIOTA

**ITBI: O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA INTEGRALIZAÇÃO DE
BEM IMÓVEL AO CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora

Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto
(Orientador)

(Examinador)

(Examinador)

**SANTA RITA
2018**

AGRADECIMENTOS

A minha mãe Isabel, meu porto seguro, por sempre acreditar nos meus sonhos e me mostrar que tudo podemos com muita luta e fé em Deus. A minha mãe Doraci, por ser meu refúgio, por todo o amor incondicional. Ao meu pai, Lenilson, por ser meu espelho de dedicação e perseverança.

Ao meu orientador e professor Waldemar Aranha, por todo zelo, cuidado e dedicação durante a orientação deste trabalho. O exemplo de profissional humano, a simplicidade e a excelência do seu método de ensino são fonte de inspiração.

Às minhas companheiras de apartamento, Séfora e Thaísa, com quem venho dividindo as responsabilidades diárias, as risadas e a saudade da família. Obrigada, meninas, por tornarem mais leve o período longe de casa.

Aos meus companheiros de turma, que contribuíram com meu crescimento pessoal e acadêmico, especialmente Thaís Alves, o anjo que me acompanhou em todos os momentos dessa caminhada.

A todos que contribuíram direta e indiretamente para a elaboração do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo o estudo da imunidade concedida ao Imposto de Transmissão onerosa de bens *inter vivos* (ITBI). O caso tratado aqui, especificamente, será quanto à (não) incidência do ITBI quando um imóvel é incorporado a pessoa jurídica por valor abaixo do valor venal, que é o mínimo para cálculo de incidência do imposto. A imunidade está prevista no art. 156, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, bem como no texto infraconstitucional, nos artigos 36 e 37, do Código Tributário Nacional. O problema se concretiza quando os municípios entendem que tal norma imunizante somente alcança o valor efetivamente integralizado a cota do capital social, devendo haver tributação sobre a diferença entre este e o valor venal. A relevância deste trabalho acadêmico se dá em virtude da escassa presença de pesquisa na área, bem como de poucas discussões acerca do tema. Não há entendimento pacificado na jurisprudência, nem discussões aprofundadas na doutrina que visem solucionar a problemática, fato que compromete a segurança jurídica. Em decorrência da ausência de uniformidade no entendimento do judiciário, caso ocorrido no Município de São Batista, no estado de Santa Catarina, espera julgamento no Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral do feito e o recurso extraordinário aguarda decisão (RE 796.376-SC). O trabalho abrange o estudo pormenorizado do conceito de imunidade e, de forma mais aprofundada, a imunidade direcionada ao imposto em epígrafe, cuja finalidade é mobilizar bens imóveis para o desenvolvimento e atividade empresarial. Ressaltará, ainda, a importância da correspondência do valor do capital social constante do contrato social em relação ao real valor dos bens integralizados. Apesar de haver tese argumentativa no sentido de que tal imunidade está sendo usada como meio para quem intenta se furtar ao pagamento de tributos, será defendido nessa produção acadêmica a não tributação pelo ITBI no valor que exceda a cota do capital social concernente ao sócio que a incorporou. Por fim, na feitura deste trabalho, foi empregado no estudo em tela o método de abordagem dedutivo e, quanto ao procedimento, utilizou-se o interpretativo. No tocante à técnica utilizada, adotou-se a pesquisa direta, efetuada por meio do exame de leis e decisões judiciais, e a indireta, verificada mediante a análise bibliográfica sobre o tema.

Palavras-chave: Imunidade. ITBI. Integralização. Capital Social. Valor Venal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO ONEROSA DE BENS INTER VIVOS (ITBI)	11
2.1 O ITBI e as Constituições brasileiras	11
2.2 Fato Gerador	12
2.3 Base de cálculo do ITBI.....	15
2.4 Imunidade: definições e aplicação ao ITBI	17
2.4.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar	17
2.4.2 Imunidades do ITBI	20
3 DOS CONCEITOS E FUNÇÕES DO CAPITAL SOCIAL	25
3.1 Diferença entre tipos societários	25
3.2 Contrato social, estatuto social e capital social	26
4 ALCANCE DA IMUNIDADE SOBRE O ITBI NOS CASOS DE INCORPORAÇÃO COM VALORES ABAIXO DO CAPITAL SUBSCRITO	34
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo está concentrado no âmbito do Direito Tributário e tem por escopo realizar pesquisa acerca da imunidade concedida ao Imposto de Transmissão onerosa de Bens *Inter vivos* (ITBI). O caso tratado aqui, especificamente, será quanto à (não) incidência do ITBI quando um imóvel é incorporado por valor abaixo do valor venal, que é o mínimo para cálculo de incidência do imposto. Desta feita, não será abordado de maneira aprofundada questão relativa à imunidade no que toca à atividade preponderante da empresa¹.

É cediço que o tributo em comento é de competência dos municípios, conforme normatiza a Constituição Federal em seu artigo 156, II.² Nem sempre isso ocorreu, visto que as constituições pátrias anteriores alternaram a competência para cobrança do imposto de transmissão, ora delegando-a aos estados, ora aos municípios.

Alterações quanto ao desmembramento do imposto de transmissão de bens também ocorreram antes do atual estabelecimento. As constituições oscilaram, também, quanto à cobrança do mencionado imposto no que tange às transferências *causa mortis* e doações, separando-a da transmissão onerosa *inter vivos*.

Hodiernamente, a autorização para instituir, cobrar, arrecadar e fiscalizar o ITBI é dos municípios, enquanto entes políticos, em virtude da outorga realizada pelo legislador constitucional.

Esta espécie tributária possui fito arrecadatório e, por ter natureza fiscal, não tem vínculo com atividades estatais. O imposto aqui analisado está previsto no Código Tributário Nacional, em seu art. 35³, na seção dedicada aos impostos sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, e tem como fato gerador a transmissão, *inter vivos* do domínio útil do bem imóvel, a qualquer título por ato oneroso por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

¹ Há ressalva feita no dispositivo constitucional, art. 156, que concede imunidade à pessoa jurídica, excluindo as que possuem atividade preponderante no ramo de locação, compra e venda ou arrendamento de imóveis.

² 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; [...]

³ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

A base de cálculo do ITBI resta estabelecida no artigo 38 do CTN⁴, que traz como tal o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Entende-se a expressão “valor venal” como o valor de venda dos bens ou direitos de acordo com a avaliação do mercado imobiliário em condições normais.

A Constituição Federal de 88 prevê imunidade para o imposto em comento, em seu art. 156 §2º, I⁵. A norma imunizante contemplada pelo dispositivo, de cunho objetivo e político, alcança direitos reais de garantia sobre imóveis e tem por finalidade não onerar o sujeito passivo. Ela dispõe que “não incide 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 venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”. A exceção prevista impede que o adquirente que tenha por atividade preponderante a compra e venda de bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil não seja alcançado pela não incidência.

Este trabalho de conclusão de curso pretende, portanto, questionar qual o alcance da imunidade tributária do ITBI, prevista na constituição Federal, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor total desses bens exceder os limites do capital social a ser integralizado. Nesse contexto, busca investigar, também, quais consequências podem resultar das operações de integralização, realizadas da maneira citada, no tocante aos princípios e funções relativos ao capital social. Ademais, explicitar acerca dos reflexos da concessão de forma abrangente para os entes tributantes.

Um caso ocorrido no Município do estado de Santa Catarina aguarda posicionamento jurisprudencial quanto a tributação do excedente, visto que na primeira instância, houve decisão favorável ao contribuinte, porém o Tribunal de Justiça julgou a favor do fisco municipal. O Supremo Tribunal Federal, reconheceu a repercussão geral do feito e o recurso extraordinário aguarda decisão (RE 796.376-SC). O Procurador Geral da República se posicionou pela improcedência do recurso apresentado pelo contribuinte.

⁴ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

⁵ 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; II – compete ao Município da situação do bem.

Justifica-se a escolha do tema devido ao fato de se mostrar deveras importante visto que é escasso material doutrinário acerca da questão, reiterando, portanto, sua relevância do ponto de vista acadêmico. Em decorrência do caráter recente da cobrança do tributo em comento por parte dos municípios, explica-se ausência de estudo aprofundado sobre a matéria. Além desses fatores, a escolha pela matéria é resultado de grande afinidade pessoal.

Visto que o STF ainda não se pronunciou sobre a matéria, este trabalho visa estudar com afinco se a imunidade, cuja finalidade é mobilizar bens imóveis para o desenvolvimento e atividade empresarial, está sendo usada como meio para quem intenta se furtar ao pagamento de tributos. Assim, o objetivo geral do presente estudo é contribuir com a elucidação e resolução da problemática do objeto desta pesquisa.

No tocante à metodologia, foi utilizado neste estudo como método de abordagem o dedutivo, que parte das categorias gerais do ITBI e da imunidade até o caso específico da integralização de bem imóvel ao capital da sociedade.

O estudo a respeito do tema fora realizado tanto a partir de técnicas de pesquisas diretas, através da leitura de leis *latu sensu* e decisões de tribunais, quanto indiretas por meio da análise bibliográfica de livros, artigos, monografias, teses e dissertações.

Como método de procedimento utilizado na metodologia do presente trabalho, optou-se pela abordagem interpretativa das normas e sua aplicação no caso concreto. Buscou-se, então, compreender o arcabouço jurídico regulador da matéria à luz da Constituição Federal, bem como do Código Tributário Nacional e entendimento dos Tribunais.

A presente pesquisa será construída e desenvolvida em três etapas, iniciando-se no primeiro capítulo e se encerrando no terceiro, onde serão evidenciados os principais aspectos concernentes à temática elucidada.

O primeiro capítulo do presente trabalho trata das questões intrínsecas ao estudo do ITBI, tais como conceito e definição, fato gerador, aspecto quantitativo e, por fim, a sobre a imunidade, em seus aspectos gerais e, principalmente, os relacionados ao imposto aqui trabalhado.

No segundo capítulo, tratou-se dos conceitos de capital social, ressaltando sua extrema importância para a temática aqui trabalhada, expondo, inclusive, suas funções externas e internas com relação à empresa.

No terceiro capítulo, discutiu-se, de fato, acerca do alcance imunidade concedida ao ITBI nas incorporações, abordando o caso ocorrido em município do estado de Santa Catarina objeto de julgamento pelo STF (RE 796.376-SC), bem como os posicionamentos existentes, tanto os contrários à tributação, quanto os favoráveis a ela. Tratou, inclusive, das possíveis

consequências decorrentes da não cobrança do imposto, que podem chegar a prejudicar os três entes federativos.

Em momento final, após todo o exposto, serão aludidas considerações finais acerca do tema, retomando a discussão e as teses existentes acerca dos argumentos quanto à concessão da imunidade somente quando houver correspondência entre o valor efetivamente incorporado ao capital social e valor do imóvel dado como forma de integralização, quando do pagamento da cota subscrita.

2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO ONEROSA DE BENS *INTER VIVOS* (ITBI)

2.1 O ITBI e as Constituições brasileiras

O imposto objeto do presente trabalho teve tratamento peculiar ao longo de sua existência na legislação brasileira, principalmente, no tocante à competência para sua arrecadação, que oscilou, ora sendo dos estados, ora cabendo aos municípios. Diante disso, é válido tecer breve comentário acerca de tal alternância.

O caput do art. 35 do Código Tributário Nacional (CTN) traz que a competência para cobrança do Imposto sobre Transmissão onerosa de Bens *inter vivos* (ITBI) é dos estados membros, apesar de a Carta de 1988 destiná-la aos municípios. A previsão do código refere-se ao antigo imposto estadual, o qual incidia sobre qualquer transmissão de bens imóveis, a título gratuito ou oneroso, *inter vivos* ou *causa mortis*. Isso se deve ao fato de que, ao longo do tempo, as constituições brasileiras alternaram na designação de competência para cobrança, ora sendo do município, ora cabendo aos estados membros, unindo ou cindindo as hipóteses de cobrança citadas. Tal alternância é resultado do *lobby* dos governantes estaduais e municipais no congresso, em decorrência da disputa na partilha dos impostos.

A constituição vigente em 1934 atribuiu aos estados o poder para decretar o imposto sobre “transmissão de propriedade”, subdividindo-o em *causa mortis* e *inter vivos*. A constituição de 1937 não trouxe alterações quanto ao tema.

A constituição de 1946 manteve a divisão do imposto de transmissão, porém a Emenda Constitucional nº 5 de 1961 desmembrou a competência para cobrança, sendo a transmissão *inter vivos* para os municípios e a *causa mortis* para os estados. A emenda constitucional nº 18, de 1965, por seu turno, reunificou os impostos, mantendo a competência dos estados. (HARADA, 2016).

Nesse interim, é publicada a Lei 5.172 no ano de 1966, denominada de Código Tributário Nacional, e, por conta da constituição e do entendimento vigente à época, traz em sua redação, no art. 35, a competência como sendo dos estados membros, prevendo em seu capítulo terceiro, na seção III o tratamento normativo dispensado à “Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, seja ela oriunda.

A Carta de 88, por fim, prevê novamente a divisão dos impostos de transmissão, o ITCMD (estadual) e o ITBI (municipal), normatizando no art. 156, II, que a cobrança deste último cabe ao município da situação do bem. Ficam excluídas, portanto, do âmbito de cobrança dos municípios as doações e as heranças. É válido salientar que os artigos 36 e 37 do

CTN, que regulam a transmissão de bens, foram recepcionados parcialmente pela Constituição Federal de 1988.

2.2 Fato Gerador

O fato gerador, é utilizado para designar duas situações distintas, podendo tanto especificar uma situação hipotética, quanto concretizá-la. Assim, ele será capaz de fazer surgir obrigação tributária e, por conseguinte, o dever de pagar o tributo referente ao fato.

As duas realidades mencionadas referem-se ao fato gerador *in abstracto* e *in concreto*. O primeiro é a hipótese de incidência ou hipótese tributária trazida pela norma e ocorre no mundo fenomênico. O fato gerador *in concreto*, por sua vez, é a situação que realmente ocorreu no mundo fático, de modo que se aperfeiçoou concretamente, sendo conceituada como fato imponível ou fato jurídico tributário. (COSTA, 2014).

A instituição do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é realizada pelos municípios, mediante lei em sentido estrito, e possui como fato gerador a transmissão, *inter vivos* do domínio útil do bem imóvel, a qualquer título por ato oneroso por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia⁶, bem como cessão de direitos a sua aquisição. Tal definição é extraída da dicção do 156, II⁷ da Constituição Federal de 1988 (CF/88). O Distrito Federal, devido a sua competência cumulativa, também pode instituir ITBI. Os Territórios, por seu turno, quando estes não estiverem divididos em municípios, terão os impostos sob competência da União.

Vale destacar que, em que pese o Código Civil vigente não mais faça distinção quanto ao conceito de imóvel por natureza e por acessão física⁸, esses institutos constituem objeto da propriedade cuja transmissão é alcançada pelo imposto em epígrafe. Dele se exclui o imóvel por acessão intelectual, sobre o qual haverá incidência do imposto sobre doações e heranças.

⁶ Pedrosa e França definem direito real como “[...] o poder jurídico, direto e imediato, do titular sobre a coisa, com exclusividade e contra todos. No polo passivo inclui-se a coletividade, pois todos devem abster-se de qualquer atitude que possa turbar o direito do titular. Os direitos reais têm como elementos essenciais, o sujeito ativo, a coisa e a relação ou poder do sujeito ativo sobre a coisa, chamado domínio.”. (PEDROSA, FRANÇA, 2011, p. 70).

⁷ 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; [...].

⁸ Conforme expõe Harada (2016, p. 146): “Os bens incorporados, na verdade, são bens móveis por sua natureza, como telhas, tijolos, caibros, canos etc. Só que depois de incorporados ao solo não podem ser transportados sem destruição. Exatamente essa situação em que a coisa incorporada não permite sua remoção, sem destruição, modificação ou dano caracteriza a acessão”.

Como bem aponta Ichihara (2015):

Fato gerador da obrigação principal: A materialidade deste imposto é a transmissão inter vivos a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, e os bens imóveis poderão ser por natureza, como no caso do terreno, bem como a construção feita com a junção de bens móveis (tijolos, cimento, madeiras, areia, cal etc.), que acaba tornando-se um imóvel por acessão física (casa, apartamento etc.). Incide, também, sobre cessão de direitos, por exemplo, alguém que possui um imóvel financiado pelo BNH e transfere os direitos a terceiro; sobre esta cessão de direitos, poderá haver incidência deste imposto. Exclui, de outro lado, a incidência sobre os direitos reais de garantia, por exemplo, a hipoteca. O bem deve ser exclusivamente imóvel, a transmissão deve ser inter vivos, ou seja, decorrente de acordo de vontades entre duas pessoas. Não importa o tipo de negócio, venda e compra, permuta, desde que seja a título oneroso, incide este imposto (ICHIHARA, 2015, p. 266).

No tocante à cobrança do imposto, sendo ele municipal, será levado em consideração o local do bem, não se fazendo distinção entre imóvel rural e urbano. Desta feita, o domicílio do proprietário ou transmitente não possui relevância na atribuição de competência para instituição e cobrança do mesmo.

Tem-se por transmissão *inter vivos* a qualquer título a transferência de direito de uma pessoa a outra por força de um negócio jurídico, por meio de contrato, seja ele de compra e venda, ou de permuta. Difere, pois, de aquisição originária⁹ da propriedade, porque neste caso não há incidência deste imposto, visto que não implica transmissão. O mencionado título oneroso ocorre quando um contrato é estabelecido e uma das partes sofre sacrifício patrimonial, há oferecimento de algo para se obter outra coisa em troca. (PEDROSO, FRANÇA, 2011, p. 69).

No aspecto pessoal, figura no polo ativo o município onde está localizado o bem imóvel. No passivo, por sua vez, o legislador aponta que for o sujeito do verbo transmitir ou o beneficiário da transmissão *inter vivos* do bem imóvel a título oneroso. O CTN, em seu art. 42, aponta como contribuinte do imposto qualquer das partes tributadas, conforme dispuser a lei.

No que toca ao momento em que, de fato, há transmissão da propriedade – momento em que há incidência de ITBI -, esta ocorre no momento da transmissão do bem imóvel, com o registro do título translativo no registro de imóveis, ou no da cessão de direitos. Assim, tal

⁹ É possível adquirir propriedade imobiliária das seguintes formas: derivada ou originária. Na primeira modalidade, há relação com o antigo proprietário do bem imóvel, na segunda, por sua vez, não há tal tipo de relação.

registro confirma a consumação da transmissão. Como bem aponta Machado: “A transmissão da propriedade decorre da celebração do negócio jurídico que enseja formação de título, que depois é levado ao cartório competente para registro.” (MACHADO, 2015, p. 367).

Por razões de ordem prática, geralmente, cobrava-se o ITBI antes da efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, da transmissão da propriedade imobiliária, que se dá com o registro do título aquisitivo. (MACHADO, 2015, p. 367). Assim, a divergência causada pela expressão “transmissão a qualquer título por ato oneroso entre vivos”, sobre a incidência imediata de ITBI, quando se tratar de um contrato de promessa de compra e venda, já teve entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal.¹⁰

DECISÃO: Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou processamento a recurso extraordinário interposto de acórdão cuja ementa tem o seguinte teor: “TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. FATO GERADOR. CTN, ART. 35 E CÓDIGO CIVIL, ARTS. 530, I, E 860, PARAGRAFO ÚNICO. REGISTRO IMOBILIÁRIO. 1.O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário. 2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor. 3. Recurso ordinário conhecido e provido.” (Fls. 133) 2. No recurso extraordinário, alega o recorrente que o entendimento esposado pelo Tribunal de origem contraria a inteligência do art. 156, II, da Constituição. 3. Análise acurada do acórdão recorrido revela que a irresignação não comporta conhecimento. Com efeito, o acórdão impugnado adotou como razão de decidir, entre outros fundamentos, a interpretação da legislação local, vale dizer, o Decreto local 16.114/1994. A ofensa que pudesse daí emergir não se configuraria de maneira direta e frontal, mas reflexa. Por derradeiro, cumpre assinalar que o Supremo Tribunal Federal assentou jurisprudência quanto ao mérito em sentido diametralmente oposto à pretensão formulada pelo recorrente. Confirma-se, a propósito, o precedente firmado na Rp 1.121 (rel. min. Moreira Alves, DJ 13.04.1984), o qual, a despeito de confeccionado sob a égide da Constituição pretérita, ainda guarda sintonia com a questão versada neste recurso. Assim ficou redigida a ementa do referido acórdão: “EMENTA: Fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos. Compromisso de compra e venda. - **O compromisso de compra e venda, no sistema jurídico brasileiro, não transmite direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição deles, razão por que é inconstitucional a lei que o tenha como fato gerador de imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.** Representação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso I do parágrafo único do artigo 114 da Lei 7730, de 30 de outubro de 1973, do Estado de Goiás.” Do exposto, nego seguimento ao agravo. Publique-se. Brasília, 27 de novembro de 2009. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator 1 (AI 454767, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em

¹⁰ Súmula 470 do STF: “O imposto de transmissão "inter vivos" não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.”.

27/11/2009, publicado em DJe-231 DIVULG 09/12/2009 PUBLIC 10/12/2009). (Grifo nosso).

Como se pode constatar a partir da r. decisão, o compromisso de compra e venda não é hipótese de incidência do ITBI. Nesse contexto, tal espécie de contrato não opera de fato a transmissão da propriedade, não sendo configurado, então, como hipótese de incidência do imposto. Assim, o legislador escolheu como fato gerador o momento em que a compra e venda se realizará através de escritura pública, ou através de instrumento particular de compra e venda com força de escritura pública.

O CTN busca no Código Civil os conceitos supramencionados, o qual dispõe em seu art. 1.227 que “Os direitos reais sobre imóveis¹¹ constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos, salvo os casos expressos neste Código”. O art. 1.245 do código civil, normatiza que a transmissão de propriedade imobiliária só é consolidada com o registro do título de transferência no Registro de Imóveis competente, dando, pois, substrato para embasar a tese do STF sobre a inconstitucionalidade da cobrança de ITBI no ato da lavratura da escritura de compra e venda. O artigo 110 do CTN impõe a observância de tais conceitos.¹²

2.3 Base de cálculo do ITBI

A base de cálculo de um tributo é um aspecto do seu fato gerador. É seu aspecto mensurável, o qual não pode ser desligado de seu fato gerador exatamente porque base de cálculo e fato gerador não são coisas separáveis. Caso houvesse a possibilidade de o legislador definir como base de cálculo questão econômica distinta, sem relação com fato gerador, incorreria na criação de imposto diverso do que já possui criação autorizada.

No lançamento tributário, após verificação da ocorrência do fato gerador, da identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria tributável, há que se calcular o montante devido, aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo. Tal ordem de grandeza econômica sofre incidência de determinada alíquota, prevista legalmente, com escopo de

¹¹ A propriedade é definida como direito real, desta feita o ITBI incide sobre a transmissão onerosa de direitos reais, exceto os de garantia. Os direitos reais estão elencados no Código Civil em seu artigo 1.225, excluindo-se para fins de incidência de ITBI os de garantia, quais seja: penhor, hipoteca e anticrese.

¹² Art. 110, CTN: “**A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados,** expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, **para definir ou limitar competências tributárias.** (Grifo nosso)

definir o valor que o sujeito passivo recolherá aos cofres públicos, em forma de tributo, e que corresponde ao aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária.

Conforme leciona o art. 38 do CTN, a base de cálculo do ITBI “é o valor venal do imóvel ou dos bens ou direitos transmitidos”. Para Kiyoshi Harada (2016, p. 160), tal definição baseada no valor venal não é suficiente, já que este é conceituado como “aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos”.

Nesse contexto, para facilitar a compreensão do tema discutido neste trabalho, faz-se importante destacar os tipos de valores existentes no que tange aos cálculos de referência para a tributação, quais sejam: valor de mercado, valor venal e valor venal de referência.¹³

Valor venal serve de parâmetro para o legislador local, responsável por definir a base de cálculo, de modo que não extrapole o valor de mercado. Nesse contexto, sendo o tributo um conceito determinado, não se faz coerente incidência de uma alíquota sobre um valor que não esteja correto. Pois bem, a exigência de um tributo deve ocorrer a partir de seu exato valor, o qual é obtido por meio de lançamento tributário, procedimento administrativo vinculado, de acordo com 142 do CTN.

Harada (2016), indo de encontro ao posicionamento doutrinário majoritário, elucida que as pesquisas de mercado são mecanismos para que a autoridade administrativa se oriente no que tange à fixação de critérios objetivos na apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno. Assim, o autor destaca que:

A base de cálculo, que é um dado objetivo e real, não deve variar em função deste ou daquele imposto; o quantum do tributo desejado pelo sujeito ativo deve, no caso, ser mensurado pela dosagem da alíquota incidente sobre a base de cálculo. Tanto para o ITBI, como para o IPTU o Município deve buscar o exato valor da base de cálculo (valor venal) na sua lei de regência, não sendo permitido o apego ao conceito doutrinário de valor venal para, por meio de uma interpretação canhestra, exigir o recolhimento do ITBI com base em valores de mercado fixados concretamente para todos os imóveis cadastrados, com fundamento em “pesquisas de mercado”, o que é um verdadeiro absurdo jurídico. (HARADA, 2016, p. 157).

Tal grandeza econômica tem a função de identificar a verdadeira natureza do tributo, podendo confirmar ou infirmar o critério material da regra-matriz. Para estabilizar o

¹³ Índice criado pela prefeitura do município de São Paulo e é estabelecido com base em pesquisa de mercado sem que haja uma data definida previamente para atualização. O município utiliza duas formas de cobrança, a percentagem sobre o valor negociado do bem ou o valor venal de referência. Será, pois, aplicado o que estiver maior no momento.

entendimento, jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consolida que o valor venal significa valor de venda do imóvel, como se pode ver a seguir:

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. APURAÇÃO POR ARBITRAMENTO POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte superior de justiça aponta no sentido de que o valor da base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, sendo que nos casos de divergência quanto ao valor declarado pelo contribuinte pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício, desde que atendidos os termos do art. 148 do CTN. 2. A análise dos requisitos para o arbitramento do valor venal do imóvel encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.

3. Ademais, a municipalidade levou em consideração a legislação local, que determina a incidência do ITBI tanto sobre as áreas de terras quanto as benfeitorias (áreas de florestas). Essa análise é vedada no âmbito desta Corte devido o obstáculo da Súmula 280/STF.

Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 263.685/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2013, DJe 25/04/2013). (Grifo nosso)

Diante do apresentado, restam claros os entendimentos sobre os valores considerados base para o cálculo do ITBI. A seguir serão apresentadas as possibilidades de não incidência do referido imposto.

2.4 Imunidade: definições e aplicação ao ITBI

Para análise da questão abordada no presente trabalho é de extrema relevância discutir sobre o conceito de imunidade e os desdobramentos deste instituto no que concerne à (não) incidência do ITBI em operações de integralização de capital a pessoa jurídica.

2.4.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar

O Estado possui considerável poder nas relações jurídicas de que faz parte, pois o interesse público deve se sobrepor ao privado, com fito de estabelecer o bem comum. Cobrar tributos é, pois, uma atividade que notadamente evidencia tal prevalência, já que possui capacidade, por meio de lei, de obrigar os particulares a pagarem valores, com intento de alcançar o interesse público.

Em que pese tamanha amplitude de poder por parte do Estado, este não é ilimitado, sendo tal relação balizada pelo Direito. O legislador traçou as contenções da atividade estatal

de tributar na Constituição Federal, em seu art. 150, estabelecendo o mais elevado dos benefícios fiscais que existem no ordenamento jurídico

É válido salientar que o rol exposto na norma citada não possui caráter exaustivo, e sim expõe as principais limitações ao exercício da competência tributária, deixando claro que é possível existir outras garantias existentes que asseguram o contribuinte, que de fato existem. A Constituição de 1988 contempla diversas normas imunizantes, que se referem a distintos tributos – taxas, impostos e contribuições. Tais garantias, segundo Ricardo Alexandre (2015), estão protegidas contra mudanças que reduzam o alcance ou a amplitude, pois configuram segurança jurídica do contribuinte.

A constituição da República, enquanto principal fonte do Direito Tributário no Brasil, comporta os principais dispositivos que delineiam o exercício da ação estatal de exigir tributos. A consequência disto é que a rigidez do Diploma constitucional brasileiro prevê processo especial e mais complexo para sua alteração se comparado ao ordenamento infraconstitucional. Tal rigidez somente tem como forma de modificação emenda constitucional, conforme o artigo 60 da CF/88. As limitações explicitadas são denominadas cláusulas pétreas, as quais se configuram por ser valores imutáveis no ordenamento jurídico brasileiro vigente.

As limitações anteriormente mencionadas são traduzidas em princípios e imunidades. Os princípios “constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas”. (COSTA, 2014, p. 40). Os princípios são considerados diretrizes positivas que norteiam o legislador e o administrador com fito de estabelecer um sistema de tributação justo. As imunidades, por sua vez, representam diretrizes negativas, pois afastam a competência tributária dos entes políticos diante de determinadas situações delineadas constitucionalmente.

Princípios e imunidades, repita-se, são entes normativos diversos. Os princípios constitucionais balizam a feitura das leis tributárias, condicionando o legislador, sob a guarda do judiciário, cujo papel é zelar pelo texto dirigente da Constituição. As imunidades expressas, conforme aduz Sacha Calmon, “proíbem ao legislador o exercício de sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição - não incidência constitucionalmente qualificada”. (CALMON, 2016, p. 303).

Importante destacar que o conceito de imunidade tributária é conceito doutrinário, visto que não está escrito nos dispositivos constitucionais. A doutrina, percebendo

fundamental benesse, denominou tais normas constitucionais proibitivas de tributação – hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificada.

Basicamente, existem três institutos jurídicos que excepcionam a regra do pagamento do tributo, quais sejam: a não incidência, que abrange as imunidades; a isenção e a fixação de alíquota zero. Conforme previsto no art. 114 do Código Tributário Nacional, a incidência de um tributo está ligada à ocorrência na realidade fática da hipótese abstrata prevista em lei tributária, como necessária e suficiente para surgimento de obrigação tributária.

Desta maneira, Ricardo Alexandre aponta que a não incidência refere-se às situações em que o fato gerador não é alcançado pela regra da tributação. Traz, ainda, que tal fenômeno pode ocorrer de três formas:

- a) o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária.
- b) o ente tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo, uma vez que a atribuição constitucional de competência não abrange tal fato.
- c) a própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos. (ALEXANDRE, 2015, n.p).

Nos dois primeiros casos, segundo o autor, ocorrem situações de não incidência pura e simples. A isenção consiste em dispensa legal do pagamento do tributo, visto que o ente político tem competência para instituí-lo e, assim agindo, opta por dispensar o pagamento em situações determinadas.

No que tange à alíquota zero¹⁴, o ente tributante também tem competência para criar o tributo e o fato gerador ocorre no mundo concreto, entretanto a obrigação tributária que dele decorre é nula, reflexo dos cálculos realizados.

Na hipótese prevista na Constituição, tem-se uma não incidência constitucionalmente qualificada, configurando a definição de imunidade, a qual impede o ente federativo de definir determinada situação como hipótese de incidência de tributo. A isenção, portanto, opera no âmbito do exercício da competência, e não no âmbito da delimitação da competência, sendo esta situação que configura imunidade.

Ao se referir sobre tais conceitos, Paulo de Barros elucida que “vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência,

¹⁴ Os casos de alíquotas zero são pensados, geralmente, para os tributos que possuem caráter de regulação, podendo ser alteradas por atos do poder executivo, com intento de incentivar determinada atividade. Os limites de alteração do percentual devem ser estipulados por meio de lei.

agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito).” (CARVALHO, 2012, p. 122). Assim, apesar de haver referência no texto constitucional à isenção e à não incidência, trata-se de imunidade.

Ao se estudar as diversas possibilidades no campo da “não incidência”, percebe-se que nem sempre a excludente de tipicidade tributária vem da Constituição, advindo de fontes infraconstitucionais. Fala-se, portanto, de não incidência legalmente qualificada.

Nesse contexto há que se destacar distinção abordada por Sacha Calmon, que diferencia o instituto da isenção quanto ao emissor da norma. Em síntese, aponta que:

A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).

(...)

Agora, quando é a própria pessoa política que se autolimita, concedendo por lei, espontaneamente, a isenção tributária, procede a asserção de que a isenção é autolimitação ao poder de tributar legalmente qualificada (CALMON, 2016, p. 302).

Pois bem, no que tange à temática objeto deste trabalho, serão estudadas de maneira mais profunda a imunidades concedida ao ITBI.

2.4.2 Imunidades do ITBI

As imunidades previstas no art. 156, §2º, I, da Carta de 88 estão relacionadas às situações de formação e extinção de pessoa jurídica. É um dispositivo que necessita de leitura cautelosa para sua compreensão, em virtude de ser extenso em sua grafia, conforme disposto a seguir:

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 [...].

O artigo carrega uma imunidade, acerca da transferência de imóveis em realização de capital, e uma exceção a tal regra. A primeira parte, disposta no inciso II, está ligada ao momento de formação e extinção de pessoas jurídicas e a segunda, trazida pelo § 2º, por sua vez, estabelece ressalva acerca da “atividade preponderante do adquirente, caso esta seja compra e venda de bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”. Há, pois, excludente da norma imunizante de ordem subjetiva, já que a imunidade não é deferida para algumas pessoas.

A constituição vedou, portanto, a incidência do ITBI, quando pessoa jurídica em realização de capital recebe um imóvel como forma de efetivação de capital social. Para exemplificar tal situação, pode-se imaginar o seguinte: um sócio de pessoa jurídica em formação, para adquirir cotas do capital societário, resolve integralizar seu aporte de capital, entregando imóvel, como forma de realização de capital. O caso demonstra que pessoa jurídica está adquirindo imóvel, de forma onerosa, já que cede parte do capital social ao sócio, o qual cedeu seu imóvel para obter a citada aquisição.

A transmissão onerosa ora descrita legitimaria a incidência de ITBI em desfavor do adquirente, representada neste caso pela pessoa jurídica, ou do transmitente, cabendo à observância da lei do município onde o bem está situado.

Nesse sentido, para não onerar a personalidade jurídica que está se formando, o constituinte concedeu imunidade à operação, determinando que é possível registrar a propriedade imobiliária adquirida mediante realização de capital sem efetuar pagamento de ITBI.

Vale salientar que o texto constitucional não afirma que a aquisição do bem imóvel deve ser feita em razão de aporte de capital de um sócio. A Carta Constitucional apenas afirma que o ITBI não incidirá quando a pessoa jurídica estiver em realização de capital. Caso assim fosse, em leitura apressada, erroneamente, seria estendido o rol de possibilidades da não incidência. Como exemplo, é possível levantar a seguinte situação: pessoa jurídica, dentro dos primeiros meses de existência, com capital subscrito ainda não totalmente realizado pelos sócios, que resolva comprar imóveis com receita gerada pelo início de sua atividade. Apesar de ainda estar em fase de realização de capital, a via de aquisição do imóvel em questão é o contrato de compra e venda, não se enquadrando na hipótese a ser imunizada. Tal situação

seria possível de ser defendida como tese, já que o texto constitucional não é claro quanto à forma de aquisição do imóvel, já que se refere tão somente ao momento que a pessoa jurídica se encontra quando adquire o imóvel.¹⁵

A hipótese levantada, claramente, não foi a intenção do legislador constitucional, pois anarquizaria o alcance da norma, gerando infundáveis proibições de arrecadação. Desta feita, a lei determina que somente quando um dos sócios da pessoa jurídica realiza capital subscrito, mediante aporte de um imóvel em favor desta pessoa jurídica é seria cabível a aplicação da norma que limita a tributação. Esta posição fica evidente e se fortalece com a leitura infraconstitucional.

Tal imunidade específica, conferida pela Constituição Federal, é, pois, regulamentada pelo Código Tributário Nacional, em seus arts. 36 e 37, os quais normatizam que:

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;

¹⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 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. (Grifo nosso).

§ 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 [...].

O constituinte também resolveu vedar o exercício do poder de tributar ao ente político no que se refere à desfazimento de pessoas jurídicas, em decorrência do processo de cisão, fusão, incorporação ou extinção. Os adquirentes dos bens das sociedades que foram unidas, cindidas ou extintas, não sofrerão com incidência de ITBI nas operações de transferência do domínio dos bens ou direitos reais a eles relativos.

Desta feita, quando pessoa jurídica nasce do processo de fusão de outras pessoas jurídicas, adquirindo os imóveis que pertenciam às que foram unidas pela fusão, serão imunes ao ITBI. O mesmo ocorre quando do fenômeno da incorporação. Se pessoa jurídica incorpora uma menos ampla, e esta menor possuía imóveis, tais bens passarão para a primeira (incorporadora), a qual não sofrerá incidência do imposto.

Fenômeno semelhante ocorre com a cisão de pessoa jurídica: as novas pessoas jurídicas resultantes da cisão da pessoa jurídica maior que foi dividida adquirem imóveis que até então pertenciam a ela, essas novas pessoas resultantes do processo de cisão não serão tributadas pelo ITBI.

Destaque-se que todos os beneficiados acima citados são pessoas jurídicas adquirentes de bens imóveis, já que não há possibilidade de pessoa física surgir de processo de cisão, fusão ou incorporação.

O texto constitucional prevê, ainda, que pessoa que adquira imóvel de pessoa jurídica em extinção restará imune. A Carta Constitucional não explicita as formas de extinção da pessoa jurídica, seja por falência provocada, por autofalência, seja por dissolução (ir)regular, não consta do texto tal especificação. A ressalva por ela posta se dá quanto à atividade do adquirente que não será abrangida pela imunidade quando tiver perfil de explorador de algumas atividades do mercado imobiliário, ou seja, quando esta pessoa tenha como atividade preponderante: compra e revenda de imóveis, locação imobiliária ou arrendamento de imóveis. Ressalte-se que a restrição é feita quanto ao perfil do adquirente, e não do alienante. O adquirente aqui pode ser tanto pessoa jurídica quanto física. É visualizada nesta hipótese único momento em que pessoa física goza da imunidade conferida ao ITBI, visto que nas demais hipóteses ventiladas pelo dispositivo o adquirente do imóvel é sempre pessoa jurídica.

É válido ressaltar, ainda, que a imunidade para desincorporação, nos casos de extinção total ou parcial da sociedade, somente restará garantida caso o sócio retirante do bem seja o mesmo que o integralizou como pagamento a sua cota no capital social da sociedade.

Em todos os casos supracitados haverá transmissão dos bens imóveis sem a incidência do imposto em epígrafe, salvo se os adquirentes tiverem como atividade preponderante, cujo conceito é fixado no artigo 37 da lei complementar retrocitada, a compra e venda de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, bem como locação de bens imóveis *lato sensu*.

Ante o exposto a imunidade prevista no art. 156, II, da Constituição Federal tem o fim de não onerar ainda mais o sujeito passivo e se constitui como tentativa de “elisão fiscal” para quem intenta não realizar pagamento de Imposto de Renda.

3 DOS CONCEITOS E FUNÇÕES DO CAPITAL SOCIAL

O presente estudo tem por escopo analisar, como visto anteriormente, a imunidade em relação ao ITBI prevista para incorporação de bens imóveis ao patrimônio das pessoas jurídicas, em realização de capital, em situação específica de quando o valor do bem superar o valor da cota que o sócio pretende integralizar. Desta maneira, é válido se debruçar sobre os conceitos inerentes a tal operação, com fito de facilitar a compreensão da temática aqui discutida.

Em que pese o fato de a benesse concedida pela imunidade abranger qualquer pessoa jurídica, sejam elas fundações, associações, empresas individuais de responsabilidade limitada, por exemplo, este trabalho se restringirá às sociedades. Pretende-se, pois, neste capítulo tratar da mecânica de integralização do capital social.

3.1 Diferença entre tipos societários

A sociedade¹⁶ é resultado do encontro da vontade de seus sócios, podendo ser concretizada, a depender do tipo societário pretendido, a partir de um contrato social ou estatuto - instrumentos onde estarão definidas as normas que a disciplinarão. Para que tal sociedade possa dar início às atividades a que se propõe, faz-se necessário dispor de recursos financeiros, sejam estes originários dos seus sócios ou de terceiros.

De maneira sucinta, pois não é objetivo central o aprofundamento nesta seara, as sociedades se dividem em duas espécies, quais sejam: empresárias e simples, a depender de seu objeto ou forma.

Os tipos de sociedade existentes no ordenamento brasileiro estão determinados no Código Civil, de 2002, quais sejam: Sociedade em Comum, Sociedade em Conta de Participação, Sociedade Simples, Sociedade em Nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade Limitada, Sociedade Anônima, Sociedade em Comandita por Ações e Sociedade Cooperativa.

¹⁶ Art. 981 do Código Civil: Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

No que toca à diferenciação entre os tipos societários, elucida Mônica Gusmão:

A distinção entre sociedade empresária e sociedade simples fundamenta-se no modo pelo qual a atividade econômica é exercida: se a sociedade se organiza profissionalmente como uma unidade econômica de produção ou circulação de bens ou de serviços, é empresária; se não, é sociedade simples (...). (GUSMÃO, 2015, n.p.).

A autora afirma, ainda, que:

O art. 983 do Código Civil admite que a sociedade simples se constitua de acordo com qualquer tipo societário previsto em lei (sociedade em nome coletivo, comandita simples, comandita por ações, sociedade limitada, sociedade anônima ou sociedade em comandita por ações), sendo, nesse caso, regida primeiramente pelas regras do tipo societário adotado. Se não o fizer, subordina-se às normas que lhe são próprias (GUSMÃO, 2015, n.p.).

Sobre o tema Fábio Ulhoa (apud GUSMÃO, 2015, n.p.) ensina que:

[...] em primeiro lugar, a sociedade simples é um dos vários tipos societários que a lei põe à disposição dos que pretendem explorar atividade econômica conjuntamente. Presta-se bem, por sua simplicidade e agilidade, às atividades de menor envergadura. É o tipo societário adequado, por exemplo, aos pequenos negócios, comércios ou prestadores de serviços não empresários (isto é, que não exploram suas atividades empresarialmente), aos profissionais liberais (à exceção dos advogados, cuja sociedade tem disciplina própria na Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994), aos artesãos, artistas etc.

É importante frisar que, em sociedade, pessoa jurídica não se confunde com as pessoas que a compõem - possuem, portanto, personalidade jurídica distinta. Tal distinção é de fundamental importância e se aplica tanto à sociedade simples, quanto à empresária.

3.2 Contrato social, estatuto social e capital social

O contrato e o estatuto social regem as normas que disciplinam a vida da pessoa jurídica, sendo qualquer assunto, referente aos sócios ou sociedade, objeto de acordo de vontades entre seus membros. Os instrumentos poderão dispor sobre qualquer tema, desde que não contemple situação ilegal.

O contrato social é meio pelo qual são constituídas as sociedades como: em nome coletivo, em comandita simples e a limitada, tendo tal forma de constituição implicações no regime de dissolução dedicados a estas pessoas jurídicas. O estatuto social, por seu turno, é utilizado pelas sociedades em ações, cooperativas e entidades sem fins lucrativos.

O Código Civil prevê as normas que regulamentam a matéria, dando características bastante peculiares, não sendo aplicadas, portanto, as normas gerais referentes à matéria pertinente a contratos (COELHO, 2012).

Fábio Ulhoa Coelho, classificando contratos de sociedade como uma espécie do gênero contrato plurilateral, leciona que:

Como contrato plurilateral, cada contratante assume perante todos os demais obrigações. Além disso, deste contrato surge um novo sujeito de direito, a sociedade, perante a qual os contratantes também são obrigados. O dever de o sócio integralizar a quota do capital social decorre do contrato social; o titular do direito correspondente a este dever é a sociedade nascida também do mesmo contrato. (COELHO, 2012, p. 115).

Entende-se por capital social os recursos transferidos pelos sócios do seu patrimônio pessoal para formação do patrimônio da sociedade, o qual é dividido em cotas, ou seja, a fração de contribuição de cada sócio cotista. Será acordado entre o quadro societário tal valor, bem como a forma de sua integralização, seja ela feita por meio de bens ou dinheiro. É, pois, o primeiro patrimônio de uma sociedade, sendo de suma importância para esta, tanto do ponto de vista econômico, quanto sob o enfoque jurídico, visto que o Código Civil Brasileiro condiciona a consolidação das empresas à existência do capital social.¹⁷

Apresentado o conceito de capital social, convém diferenciá-lo das noções de patrimônio social e patrimônio líquido. Tais conceitos são predominantemente econômicos, não nascem no campo jurídico, mas são apreendidos por este.

Sobre patrimônio, leciona José Edwaldo Tavares Borba (2003 apud LANA, 2014):

O patrimônio da sociedade é o conjunto de valores de que esta dispõe. Nesse patrimônio **existem valores ativos** - tudo o que a sociedade tem (dinheiro, créditos, imóveis, móveis, etc.); e **valores passivos** - tudo que a sociedade deve (títulos a pagar, saldo devedor de empréstimos, folha salarial, impostos devidos). Fala-se assim em patrimônio líquido, que é a diferença entre o ativo e o passivo. Se o ativo for superior ao passivo, a sociedade terá um patrimônio líquido positivo; se inferior, terá um patrimônio líquido negativo. (Grifo nosso).

¹⁷ A exceção se dá nos casos de sociedade em conta de participação e cooperativas, conforme delinea o art. 982 e o art. 983 do Código civil, *in verbis*: (...) Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais. Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa. Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias. Parágrafo único. Ressalvam-se as disposições concernentes à sociedade em conta de participação e à cooperativa, bem como as constantes de leis especiais que, para o exercício de certas atividades, imponham a constituição da sociedade segundo determinado tipo. (...)

Do excerto acima, infere-se que o patrimônio líquido difere do capital social por ser mais abrangente, já que abarca o próprio capital social, bem como todos os demais bens apurados pela contabilidade da empresa. O capital social encontra-se expresso no contrato social, já o patrimônio líquido é condição econômica financeira, que pode estar demonstrada negativa, caso os ativos sejam menores que o passivo. O capital social, por seu turno, configura-se por ser formal e estático, não podendo ser registrado como negativo, pois desta forma restaria estabelecida falência da empresa.

No que tocante a este ponto, elucidam Marcelo Marco Bertoldi e Márcia Carla Pereira Ribeiro (2006 apud, LANA, 2014, p. 05):

O capital social não se confunde com o patrimônio social, que é formado pelo conjunto de bens e direitos pertencentes à sociedade empresária. Raramente, os dois são coincidentes, a não ser no ato de sua constituição. A partir do momento em que a sociedade empresária começa a operar, há despesas, gastos e perdas que poderão diminuir seu patrimônio, ou ainda ganhos que venham a aumentá-lo, permanecendo, entretanto, intactos o capital social.

O capital social expressa numericamente, em moeda corrente adotada pelo país, a contribuição dada pelo sócio para formação do acervo de bens necessários a atividade desenvolvida pela sociedade. Sobre tal conceito Fábio Ulhoa Coelho aduz que:

Ao ingressar numa sociedade empresária, qualquer que seja ela, o sócio deve contribuir para o capital social. Se a sociedade está em constituição ou se houve aumento do capital social com novas participações, o ingressante subscreve uma parte. Ou seja, ele se compromete a pagar uma quantia determinada para a sociedade, contribuindo, assim, com o capital social e legitimando a sua pretensão à percepção de parcela dos lucros gerados pelos negócios sociais. Poderá fazê-lo à vista ou a prazo. Na medida em que for pagando o que ele se comprometeu a pagar, na subscrição, à sociedade, diz-se que ele está integralizando a sua participação societária. Quando todos os sócios já cumpriram com as respectivas obrigações de contribuir para a formação da sociedade, o capital social estará totalmente integralizado. (2012, p. 107, grifo nosso).

Sobre o capital social José Edwaldo Tavares Borba (2003 apud LANA, 2014) aponta que:

[...] o capital social, o qual consta no contrato ou no estatuto, é a cifra correspondente ao valor dos bens que os sócios transferiram ou se obrigaram a transferir à sociedade. Os sócios, ao subscreverem suas cotas, comprometeram-se a integralizá-las, transferindo à sociedade dinheiro ou bens que a correspondam. Esses bens, face ao princípio da realidade do

capital, devem representar efetivamente os valores declarados. Em caso de supervalorização, qualquer credor prejudicado poderá acionar os sócios pessoalmente, a fim de obter a respectiva suplementação do valor.

Apesar de o papel do capital social ser incontestavelmente relevante, não há definição legal do instituto no código civil. Uma das razões, provavelmente, para tal ausência é o fato de o conceito ter sido importado da economia e da contabilidade.

A relevância deste conceito enseja que haja observação de determinados princípios, aos quais se deve obedecer. Paulo de Tarso Domingues (1998 apud LANA, 2014) elenca os seguintes princípios:

- a) Princípio da publicidade: na medida em que o capital social representa uma garantia mínima de solvência, a sua ampla divulgação - inclusive no que diz respeito a eventual redução - visa a resguardar interesses de terceiros com quem a sociedade se relaciona. Por esse motivo, a lei obriga a que o valor do capital social - nominal por definição - seja estabelecido nos atos constitutivos da sociedade (Código Civil, art. 997, III e Lei 6.404/1976, art. 5º) e respectivas alterações subsequentes. Estas, por sua vez, terão a sua publicidade assegurada por meio do registro e arquivamento no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins (Lei 8.934, art. 1º, I; art. 2º; e art. 32, II, “a”).
- b) Princípio da unidade: a garantia mínima representada pelo capital social aos credores é universal. Portanto, qualquer um deles, independentemente da natureza do seu crédito, poderá, em princípio, constranger judicialmente o capital, a fim de satisfazer o seu direito (ressalvadas, evidentemente, a ordem legal de pagamentos na hipótese de decretação de falência - Lei n.º 11.101/2005, art. 83, ou eventual decisão judicial relativa a concurso de credores - Código de Processo Civil, arts. 711 a 713). Disso decorre que a sociedade não poderá fracionar o capital nem destinar as respectivas parcelas à satisfação preferencial de credores específicos.
- c) Princípio da rigidez: o capital social é concebido como uma garantia estável, que só pode ser modificada por deliberação expressa dos sócios, na forma e hipóteses previstas na lei. O objetivo, mais uma vez, é a manutenção da idoneidade da garantia que o capital representa para os credores da sociedade.
- d) Princípio da Integridade: desse princípio são derivados dois preceitos, que se complementam, visando a que o valor nominal (ou contábil) do capital social tenha efetiva correspondência com o valor real dos bens utilizados para sua integralização.**

Para a temática tratada neste trabalho, é de suma importância que se destaque o princípio da integridade, acima transcrito. Ele enfatiza a necessidade de correspondência entre o valor nominal da cota a ser integralizada e o valor real dos bens utilizados para tal.

Não somente os princípios referentes ao capital social, mas também as funções deste devem ser ressaltadas. Conforme abordagem de Patrícia Rito Vieira (2016), as funções são divididas em: função *ad intra* (dentro da sociedade) e funções *ad extra* (fora da sociedade).

As primeiras são compostas pela função de financiamento e função de organização; as últimas, por seu turno, englobam a função de avaliação econômica da sociedade e a função de garantia.

Faz-se importante destacar que a subscrição se caracteriza por ser ato preliminar por meio do qual os sócios informarão sobre a composição do quadro societário, quando da abertura da sociedade, estabelecendo o valor, o momento e a forma de pagamento, a qual poderá ser estipulada no contrato social e feita por meio de parcelas. É válido salientar que a legislação brasileira não estipula *quantum* mínimo ou máximo para as cotas do capital social, ficando, portanto, a critério dos sócios definir os valores. O ato de integralizar é realizar o capital social, ou seja, efetivar o pagamento de cotas subscritas, que pode ser feita pelo sócio em dinheiro ou bens¹⁸. O sócio que venha a se tornar remisso, será cobrado judicialmente pelo montante ou terá sua cota reduzida ao valor que foi efetivamente integralizado. Por fim, medida mais drástica será a expulsão da sociedade.

Para Marcelo Marco Bertoldi e Márcia Carla Pereira Ribeiro (2006 apud LANA, 2014):

Externamente, o capital social serve como garantia dos credores da sociedade empresária, que poderão se servir dele para a satisfação de seus respectivos créditos. A regra é de que os sócios somente poderão se assenhorar do capital social na hipótese em que se verifique a liquidação da sociedade (sua extinção). Durante a vida, os sócios somente terão direito aos lucros sociais – aquilo que exceder ao capital social: trata-se do chamado princípio da intangibilidade do capital social. Internamente, a função do capital social, composto inicialmente pelas contribuições aportadas à sociedade, é de supri-la de bens necessários para a exploração da empresa, nos termos preconizados por seus sócios e conforme seu objeto social. Destaca-se também a função do capital social em determinar as forças que agem internamente na sociedade e na condução de seus rumos, pois o peso do voto de cada um dos sócios é determinado proporcionalmente em relação à sua participação no capital social.

Vê-se, pois, com clareza solar que o capital social é essência econômica da sociedade, principalmente a empresária. Nesse sentido, a lei que dispõe sobre Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins (Lei 8.934/34), dispõe em seu art. 35, III¹⁹, que não devem ser arquivados atos constitutivos de sociedades que não estabeleçam o capital social de maneira prévia.

¹⁸ Por “bens”, entende-se que podem estar incluídos: bens móveis e imóveis, títulos de crédito, direitos como patente de invenção, bem como certificado de marca, desde que previamente acordado entre os demais sócios.

¹⁹ Art. 35. Não podem ser arquivados: III - os atos constitutivos de empresas mercantis que, além das cláusulas exigidas em lei, não designarem o respectivo capital, bem como a declaração precisa de seu objeto, cuja indicação no nome empresarial é facultativa.

Nesse sentido, cumpre destacar que o Código Civil de 2002 estabelece que os sócios respondem solidariamente pelo valor dos bens que compõem o capital social, bem como pela estimativa dos bens que foram integralizados para compô-lo, durante o prazo de cinco anos²⁰, contados do registro da sociedade ou da alteração que tenha passado o contrato social, que resultou o aumento do capital social. (LANA, 2014).

É possível, inclusive, que na hipótese de que haja superestimação do valor integralizado como pagamento da cota do capital social, cogitar a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, como leciona o artigo 50 do diploma civil pátrio caso a má fé ou fraude identificada resulte desvio de finalidade econômica para qual a sociedade foi constituída. (LANA, 2014).

A cota retrocitada é referência à divisão do capital social, que não se confunde com as ações das sociedades anônimas, visto que não existe representação documental própria, nem constitui título de crédito.

A integralização por meio de dinheiro é bastante simples, pois se completa com a entrega da quantia para o caixa da sociedade em questão mediante recibo. Quando ocorrer, como exemplo, por meio de veículo automotor, basta que seja efetuada transferência junto Departamento Estadual de Trânsito, com emissão de novo certificado de propriedade em nome da sociedade.

No que tange às dívidas particulares dos sócios, faz-se importante destacar o tratamento dispensado à questão, de acordo com o disposto no artigo 1.026 do Código Civil²¹. A norma assegura que, diante da insuficiência ou mesmo inexistência de outros bens do devedor, há possibilidade de executar os lucros que cabem ao sócio devedor ou a parte que lhe cabe na liquidação da sociedade.

É alvo de divergência na doutrina e jurisprudência a possibilidade de penhora de cotas de participação em sociedade simples pura. Sobre a polêmica, Monica Gusmão posiciona-se da seguinte maneira:

²⁰ Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. (...) Art. 1.055. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio. § 1º Pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade.

²¹ Art. 1.026. O credor particular de sócio pode, na insuficiência de outros bens do devedor, fazer recair a execução sobre o que a este couber nos lucros da sociedade, ou na parte que lhe tocar em liquidação. Parágrafo único. Se a sociedade não estiver dissolvida, pode o credor requerer a liquidação da quota do devedor, cujo valor, apurado na forma do art. 1.031, será depositado em dinheiro, no juízo da execução, até noventa dias após aquela liquidação.

Para mim, o art. 1.026 do Código Civil não cria obstáculo para a penhora das quotas do sócio devedor. A penhora se faz necessária, não para admitir a adjudicação das quotas do sócio devedor pelo credor exequente ou sua arrematação por terceiros, pois, como já dito, a sociedade simples tem natureza de sociedade de pessoas, mas, sim, para permitir a excussão das quotas do patrimônio do sócio devedor, para posterior liquidação, em observância ao princípio do devido processo legal, além de assegurar possível efeito suspensivo nos embargos eventualmente opostos pelo executado. A interposição dos embargos do devedor não mais pressupõe a garantia do juízo. Se o único patrimônio do sócio devedor forem as quotas que detiver na sociedade, entende-se seguro o juízo com a penhora (2015, n.p.).

Corroborando com tal entendimento, apesar de referir-se às sociedades de pessoas pela ótica do Direito Português, Patrícia Rito Vieira infirma tal posicionamento no seguinte sentido:

Ora, o capital social consistindo numa *cifra* escrita nos estatutos da sociedade não é transmissível, daí ser impenhorável. Todavia, quando os sócios cedem parcial ou totalmente o capital social, significa que estão, na prática, a transmitir as suas participações sociais (quotas nas sociedades por quotas ou ações nas sociedades anónimas – em parte ou por inteiro da sociedade), estas já são penhoráveis por parte de credores dos sócios, porque constituem o património individual do sócio (2016, p. 32).

Nesse contexto, ainda que conste vedação expressa do contrato social, há corrente que defende a permissão para penhora das cotas do sócio devedor, visto que tal ato não resulta necessariamente em admissão de novo sócio ao quadro. Há, também, possibilidade de dissolução parcial da sociedade, retirando-se o sócio que teve as cotas penhoradas, satisfazendo-se a dívida sem que os princípios empresariais sejam afrontados.

Resta, pois, demonstrada a relevância da equivalência entre o valor do bem dado como capital a integralizar e a cota destinada ao sócio. A necessidade de congruência entre tais valores é válida, para que não se oportunize situação de má fé por parte do sócio ao integralizar bens com valor maior que o do capital efetivamente integralizado, vindo a “fugir” de suas obrigações com possíveis credores, ou mesmo burlar tributações sobre a operação realizada.

O Código Civil prevê, em seu art. 997, I a IV e VI²², as cláusulas essenciais do contrato social. Dentre as exigências, está a que prevê a determinação do modo de realização e a forma do pagamento da cota subscrita pelo sócio.

²² Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se

Como visto anteriormente, configura-se, por integralização o efetivo pagamento dos valores subscritos pelos sócios à sociedade, podendo ser em dinheiro ou em qualquer espécie de bem suscetível de avaliação pecuniária ou em serviços, caso sejam sociedades simples puras e cooperativas. (GUSMÃO 2015). Tal obrigação de integralizar no prazo previsto no contrato social, caso descumprida, colocará o sócio na qualidade de remisso, devendo este responder pelo dano de mora.

Quanto a isso, muito bem observa Mônica Gusmão:

Inexplicavelmente, o Código não prevê a necessidade de avaliação dos bens conferidos ao capital social nas sociedades simples, diferentemente do que faz com as sociedades limitadas. Em razão da inexistência de um dispositivo protetor do capital social, de modo a evitar-se a fraude, não serão absurdas situações em que o capital declarado no contrato social estará aquém do realmente existente, configurando-se subcapitalização, ou seja, superestima-se o valor de determinado bem integralizado ou a integralizar-se ao capital social a fim de mascarar-se o seu real valor, em nítida ofensa ao princípio da realidade do capital social. Defendo a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade se comprovado que o valor do capital social declarado pelos sócios é fictício, irreal. (2015, s.p.).

Vê-se, desta forma, ante a leitura dos conceitos acima, que orbitam todo o contexto de integralização de capital social, a importância que representa, bem como sua função interna e externa em relação à empresa.

pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas; II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade; **III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária; IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;** V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços; VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições; VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas; VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.”

4 ALCANCE DA IMUNIDADE SOBRE O ITBI NOS CASOS DE INCORPORAÇÃO COM VALORES ABAIXO DO CAPITAL SUBSCRITO

Ante o exposto no capítulo anterior, a temática das imunidades há que ser sobrepensada, visto que há quem se aproveite das brechas deixadas pelo texto constitucional, desenvolvendo hermenêutica manipuladora quanto ao alcance da norma.

É notável que há divergência quanto à interpretação do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal de 88, objeto do presente estudo, que concede imunidade à integralização de capital por meio de bem imóvel. Infere-se, pois, que o dispositivo não deve ser analisado de maneira isolada, visto que as limitações ao poder de tributar não se esgotam nos princípios expressos na constituição.

Nesse sentido, veja-se as palavras de Kiyoshi Harada:

Ora, sabemos que a imunidade deve ser regulada por lei complementar (art. 146, II, da CF). Só que regular, não implica ampliação, nem restrição da hipótese de imunidade estabelecida pelo legislador contribuinte. (HARADA, 2016, s.p.).

Grassa controvérsia na jurisprudência no tocante à questão da incidência ou não do ITBI sobre o valor de um bem dado em pagamento de capital subscrito pelo sócio acionista, quando tal valor exceder o do capital subscrito. O tema, que é recente e não foi ainda amplamente discutido doutrinariamente, tem o potencial de suscitar debates, pois, além de influenciar diretamente a forma de incorporação de imóveis ao capital de pessoa jurídica, as operações desse ramo causam impacto nos aspectos contábeis e tributários referentes à matéria.

Há segmentos que, ancorados pela estrita dicção constitucional, sustentam a não incidência do imposto sobre o excedente ao valor do capital subscrito, baseando a construção de sua tese nuclear pela hipótese de imunidade incondicional aplicada à incorporação do bem ao patrimônio de pessoa jurídica. Entretanto, de outra banda, há quem sustente que a incorporação é decorrente de pagamento do capital subscrito e, considerado como tal, não há que se falar em pagamento sem que haja correspondência exata com quantia certa a ser paga.

Desse segundo pressuposto podem partir os fiscos municipais, ao entender pela cobrança do tributo, quando considerarem que a imunidade prevista na Carta Constitucional somente abrange o valor correspondente ao que fosse de fato incorporado à pessoa jurídica.

Algumas prefeituras passaram a exigir o pagamento do tributo balizadas pela diferença entre o valor declarado como base para o aporte de capital e o valor de mercado

desses bens imóveis, alegando justificativa de que a considerável diferença entre um e outro é abismal e que a imunidade constitucional está restrita somente à parte declarada como capital social.

Em grande maioria dos casos, os entes municipais têm assegurado a imunidade do ITBI sem ressalva, além da já existente no texto constitucional. Nos casos em que municípios optam pela não aplicação da imunidade sobre o valor que ultrapassa o efetivamente integralizado, o judiciário tem se posicionado a favor da tese dos contribuintes.

Em pesquisas realizadas nos sites oficiais dos tribunais de justiça, constatou-se maior frequência de decisões no sentido de conceder a imunidade sem possibilidade de restrições. A título de exemplo, cite-se o Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, em apelação cível nº AC: 3553 MS 2012.003553-6, sob a relatoria do Des. Março André Nogueira Hanson, assim se pronunciou:

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTO ITBI - HIPÓTESE DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEL INCORPORADO À PESSOA JURÍDICA A TÍTULO DE INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO - NÃO INCIDÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 156, § 2º, INCISO I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO RECORRENTE - RECURSOS CONHECIDOS E IMPROVIDOS. (TJ/MS, 2012).

O caso acima trata-se de apelação cível interposta pelo Município de Ribas do Rio Pardo, nos autos do Mandado de Segurança (feito nº 00010937920118120041, da Vara Única da Comarca de Ribas do Rio Pardo/MS) promovido por Arnaldo Pinheiro de Lima Lessa, Adriana Pereira Lessa e Leopoldina Agropastoril Ltda., tendo por objetivo a alteração da sentença prolatada pelo juízo singular, ante as argumentações dispostas nas razões recursais.

O posicionamento do Juízo *a quo* foi pela concessão da ordem impetrada, no sentido de que o município se abstinhasse da exigência do ITBI sobre a diferença entre o valor atualizado do imóvel rural definido e aquele pelo qual foi efetivamente incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica recorrida.

O município recorrente, interpôs apelo sustentando, em apertada síntese, que o bem imóvel, objeto da lide, notadamente teve valor agregado decorrente de valorização. O valor de mercado para fins tributários corresponde a R\$ 3.695.849,78 (três milhões e seiscentos e noventa e cinco mil e oitocentos e quarenta e nove reais e setenta e oito centavos), e foi transmitido para a empresa (Leopoldina Agropastoril Ltda.), objetivando a integralização de capital social de R\$ 1.800.00,00 (um milhão e oitocentos mil reais). Em que pese a diferença

dos valores, houve transmissão total da propriedade, e não somente parte que corresponderia a respectiva cota pertencente ao capital social.

O município aduz que o valor do bem deve corresponder ao valor do capital social integralizado, não podendo ser a menor, nem maior, de modo que o valor do capital social deve ser acrescido para equivaler ao bem que o integralizou e/ou ser procedida a transferência de apenas parte suficiente e correspondente ao valor do capital integralizado. Argumenta ainda, que, no caso, todo o imóvel foi transferido, porém apenas aproximadamente 50% do seu valor foi integralizado em capital social, e que seria hipótese de não incidência de ITBI se somente parte do imóvel fosse realmente transferido para integralizar o capital social.

Conforme voto do Sr. Des. Março André Nogueira Hanson, não deve prosperar a tese defendida pelo município. Veja-se trecho do voto do relator:

Acredita que os apelados não transferiram parte do imóvel porque, certamente, teriam que declarar o fato gerador do Imposto de Renda, em razão da valorização do imóvel e, por isso, optaram em declarar o valor do imóvel absolutamente inferior ao valor efetivo.

Arremata dizendo que os recorridos agiram no intuito de sonegar os tributos decorrentes dos atos por eles praticados, porque se o capital social integralizado não corresponde à totalidade do bem transmitido, por incompatibilidade de valores, ou deve ser complementado para atingir, ou aumentado o valor do capital social, ou então, como no caso dos autos, ser aplicada a não incidência apenas ao valor correspondente ao capital realizado, recebido pelos sócios transmitentes.

Dessa forma, não se encontra presente, nas exceções constitucionais para incidência do ITBI, a hipótese defendida pela recorrente. Compartilhando do mesmo entendimento, ensina o professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA: ‘Quando pessoas pretendem desenvolver atividades civis ou mercantis, de forma estruturada e por intermédio de terceira pessoa, faz-se necessário aportar recursos numa entidade, que terá vida própria e personalidade jurídica distinta da de seus sócios criadores.

São noções cediças estas, que não espertam maiores dúvidas ou controvérsias.

Ao capitalizar determinados recursos nessa pessoa, denominada jurídica, eles passam a pertencer a esta última, e não mais às pessoas fundadoras. Em contrapartida, as pessoas que levaram bens ao capital social da referida sociedade passam a deter participações societárias desta e, como tais, recebem o título de sócios. Os sócios nada mais fazem do que permutar seus bens. Exemplificando para melhor esclarecer, deixam de ser proprietários de determinados montantes de dinheiro para serem proprietários de quotas sociais.

(...)

Muito bem: **assim como a incorporação de um bem imóvel à sociedade é imune ao ITBI**, entendemos que o fenômeno oposto, isto é, a retirada de um bem imóvel do patrimônio da empresa (que poderíamos chamar de desincorporação) também o é.

(...)

Por outro lado, sendo a imunidade ampla e indivisível, uma vez presente, ela é insusceptível de meios-termos. Assim, a imunidade em análise vai da incorporação (fenômeno máximo) de pessoa jurídica à extinção (fenômeno mínimo) de pessoa jurídica, passando pela desincorporação (fenômeno intermediário entre a incorporação e a extinção).’ [...]. (TJ-MS, 2012).

O Sr. Des. Março André Nogueira Hanson aponta, ainda, em seu voto que:

Portanto, como bem esclareceu o doutrinador mencionado, a imunidade é indivisível, haja vista que a regra Constitucional não traz qualquer restrição além daquela relativa à atividade preponderante do adquirente. (TJ-MS, 2012, grifo nosso).

Desta maneira, defendeu-se que não cabe ao ente municipal tributar sobre o que considera a diferença entre o valor de mercado do imóvel e aquele pelo qual foi efetivamente incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica. Ao exercer tal conduta está criando regra não existente no texto constitucional e tributário.

Para o Desembargador, não há como prosperar a tese suscitada pelo município, haja vista que não há previsão legal para embasar a exceção à regra de não incidência tributária do ITBI criada por ele. Negou-se, por unanimidade, o provimento do recurso do município acima citado.

Caso emblemático, ocorreu no Município de São João Batista, estado de Santa Catarina, onde o fisco municipal também não vislumbrou situação abrangida pela imunidade. A autoridade administrativa foi alvo de mandado de segurança, em decorrência da negativa de emissão da guia para recolhimento do ITBI, referente aos imóveis integralizados ao capital da empresa. A justificativa para não enquadramento do caso na hipótese de imunidade deveu-se ao fato de o valor total dos imóveis ultrapassar, consideravelmente, o capital integralizado.

O juiz de primeira instância julgou favoravelmente ao contribuinte, porém a decisão foi reformada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, o qual, diferentemente dos tribunais citados, deu provimento à apelação do município, por unanimidade. A decisão exarada optou por restringir a imunidade estabelecida no art. 156, § 2º, inciso I, da Constituição ao valor do imóvel suficiente e correspondente à integralização do capital social.

Nesse sentido, confira-se o entendimento presente no Acórdão impugnado do caso supracitado:

TRIBUTÁRIO - ITBI - INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS PARA INTEGRAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA -

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 156, § 2º, INCISO II, DACF/1988) - VALOR DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO E DAS COTAS DOS SÓCIOS RESPECTIVOS - IMUNIDADE QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL E DAS COTAS INTEGRALIZADAS COM IMÓVEIS - EXCEDENTE SUJEITO À TRIBUTAÇÃO - SENTENÇA REFORMADA. A imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso II do § 2º do art. 156, da Constituição Federal de 1988 impede a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis "inter vivos" somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Vale dizer, sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo. (TJ-SC, 2012).

O tribunal afirmou que o legislador constituinte, ao elaborar tal norma imunizante, tinha por escopo facilitar o estabelecimento de novas sociedades. Assim, estendeu a argumentação afirmando não ser razoável conceder imunidade à referida operação, no que toca ao valor total do imóvel integralizado, já que pela dicção do artigo 36 do Código Tributário Nacional²³ a não incidência estaria restrita ao capital efetivamente subscrito. Infirmou, ainda, que não se faz coerente aplicar imunidade ao capital excedente do valor integralizado, pois inexistente justificativa para incorporação de bens com valor consideravelmente superior ao valor nominal das cotas, visto que a empresa do caso em comento não atua no ramo comercial de imóveis.

Não satisfeito, o contribuinte impugnou a decisão perante o Supremo Tribunal Federal, que, por unanimidade reputou constitucional a questão, reconhecendo, pois, a existência de repercussão geral - o tema aguarda decisão do STF (RE 796.376 - SC).

Conforme trabalhado no capítulo anterior, a integralização dos bens imóveis geralmente ocorre por valor de custo de aquisição ou custo contábil – é o valor que tende a ser inferior ao valor de mercado, ou valor utilizado pelas prefeituras como base de cálculo para pagamento de ITBI. A imunidade concedida a essa transação fica garantida pela não ocorrência do fato gerador e se justifica, pois a Constituição Federal não elenca qualquer exceção a sua aplicação, exceto pela preponderância da atividade econômica da pessoa jurídica adquirente, a qual não pode ser imobiliária.

Sob essa alegação - de que a Carta Magna de 1988 não impõe qualquer limitação no que tange à imunidade concedida ao ITBI, na realização de capital- o recorrente argumentou

²³ 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.

que nem o fisco ou poder judiciário podem interferir no sentido de restringir o alcance da não incidência, incorrendo na possibilidade de ferir o princípio da legalidade.

Conforme dicção do art. 5º, II da Constituição Federal “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. De tal condição genérica é possível extrair especificamente o exposto no art. 150, I, também do diploma constitucional, o seguinte: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Desta feita, apesar de o ITBI estar previsto na constituição e em textos infraconstitucionais, sua cobrança está impedida nos casos de imunidade estipulados, haja vista que a regra constitucional delimita a competência do ente tributante.

Indo de encontro a tal disposição constitucional o Município de Blumenau/SC editou a Lei 934/2014, no intento de alterar, acrescentar e revogar dispositivos do código tributário municipal²⁴. Dentre as alterações, houve acréscimo do §6º que normatiza o seguinte:

VIII - na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e na 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; (Redação dada pela Lei Complementar nº [931/2014](#))

(...)

§ 6º A não incidência prevista no inciso VIII restringe-se ao valor do imóvel suficiente à integralização da cota do capital social, incidindo o imposto sobre o excedente do valor venal, se houver. (Redação acrescida pela Lei Complementar nº [931/2014](#)) (grifo nosso)

A determinação acima descrita abre espaço para isenção parcial, que possibilita imunidade do ITBI somente a uma parte da hipótese de incidência, tornando a outra tributável.

A imunidade é garantida pela Constituição, enfraquecendo, portanto, a argumentação dos que a condicionam ao valor direcionado à integralização de capital social, quando na verdade, a constituição tão somente excetua da imunidade os adquirentes que exerçam atividade imobiliária. Qualquer restrição imposta pelos entes municipais caracteriza flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

Há que se considerar, pois, nesse contexto, que a imunidade se distingue do instituto da isenção tributária. No caso das imunidades, não há somente dispensa de pagamento, mas

²⁴ A lei complementar nº 632/2007 dispõe sobre o código tributário do Município de Blumenau.

inexistência de fato gerador. Observada tal consideração, não há que se falar em cobrança parcial de um tributo que não se consolidou juridicamente – efetivar essa cobrança é ferir o princípio da legalidade anteriormente abordado.

O posicionamento do Procurador Geral da República à época, Rodrigo Janot, nos autos do recurso extraordinário em que figura o Município de São João Batista/SC, vai de encontro ao exposto a respeito da ilegalidade na cobrança de ITBI sobre o valor que ultrapassa a cota do capital social, defendendo o seguinte em seu parecer:

Dito isso, desborda das pautas da razoabilidade conceber que, independentemente das cotas pertinentes à integralização do capital social, possam ser aportados bens imóveis de valor superior ao necessário, com o benefício da não tributação do ITBI quanto ao excesso. Pelo viés da autonomia da vontade, os sócios têm, dentro dos parâmetros da lei, liberdade para estipular o valor do capital social da empresa que pretendem fundar. Se é seu desejo aportar bens imóveis de valor mais elevado e contar com a imunidade constitucional do ITBI, é razoável e constitucionalmente adequado que ajustem o valor do capital social que pretendem realizar. **A Constituição pretende estimular a livre iniciativa e impulsionar o início da atividade empresarial ao prever a imunidade específica em debate, porém o limite da norma benéfica se circunscreve à proteção da constituição do empreendimento.** (grifo nosso).

Posicionou-se, portanto, pelo desprovemento do recurso interposto pela recorrente (Lusframa Participações Societárias Ltda.):

À luz desse entendimento, o acórdão da Corte de Justiça originária não merece reparos quando afirma não se conformar à teleologia do dispositivo a possibilidade de imunização de bens cujo valor seja substancialmente superior ao valor das cotas que se prestam a integralizar. Preserva-se, por essa leitura, a intangibilidade do valor subjacente à imunidade objetiva do art. 156, § 2º, I, da Constituição. Previne-se, igualmente, a simulação em prejuízo de terceiros e do próprio contrato social ou com o objetivo de fraudar as normas de imposição tributária existentes.

Em consonância com o posicionamento do Procurador Geral da República, que se colocou favorável ao entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Elias Saloratto²⁵ também opina pela tributação sobre o valor excedente, quando a integralização de imóvel ao capital de pessoa jurídica for feita por valor abaixo do valor venal. O autor reconhece que a imunidade retira da competência dos entes federados a possibilidade de

²⁵ Em artigo intitulado “ITBI: a integralização de imóveis ao capital de PJ’s por valores abaixo do valor venal com o benefício da imunidade do artigo 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal”, o autor discute sobre os reflexos da incorporação de imóveis ao capital de pessoas jurídicas, quando esta incorporação se dá abaixo do valor venal (normalmente o mínimo para incidência do ITBI).

tributar determinadas situações e pessoas. Entretanto, acredita que o entendimento mais adequado ao conceito de imunidade deve, necessariamente, levar em consideração contrapartida esperada do beneficiário.

Discorre, ao longo de seu texto, acerca de pontos intimamente ligados à matéria aqui tratada. Busca, portanto, embasar seu posicionamento favorável à tributação do valor excedente pelo ITBI, através de três pontos, quais sejam: Faz analogia do caso que aguarda julgamento do Supremo Tribunal Federal, com outros julgados pela Suprema Corte, que também exigiram debate da questão hermenêutica constitucional; estabelece correlação entre a cobrança de ITBI e a cobrança de imposto de renda na operação aqui estudada e aponta prejuízos na arrecadação de outros impostos, decorrentes da concessão da imunidade em sua forma mais abrangente.

O primeiro ponto trazido por Saltoratto diz respeito à incógnita relativa ao desfecho do RE 796.376/SC, o qual ainda aguarda julgamento da Suprema Corte. Como indicativo de possível linha de decisão do STF sobre o caso, cita posicionamento da Ministra Rosa Weber no julgamento do RE 627.815/PR, que versa sobre PIS e COFINS, representado pela ementa reproduzida abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - **Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.** II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário [...]. (STF, 2013, grifo nosso).

Sobre esta decisão, Saltoratto (2016) expõe que o STF, quando sujeito a questões que versam sobre hermenêutica constitucional referentes às imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, com fito de garantir máxima efetividade à norma do texto supralegal. Acredita que a Corte deve manter seu posicionamento com intento de buscar sentido

teleológico da imunidade, oferecendo-lhe concretude sem, contudo, incentivar meios que incentivem o contribuinte a burlar o pagamento dos tributos.

Infere, pois, que o STF entendeu pela não incidência de imunidade quanto aos fatos que não tenham relação precisa com a norma imunizante. Nas palavras do autor, após expor alguns trechos de julgados anteriores, afirmou que:

[...] podemos concluir que a tendência do STF é a busca do significado teleológico das imunidades tributárias. Não poderia deixar de sê-lo. A regra constitucional é o pagamento dos tributos. As imunidades somente podem ser reconhecidas em consonância a sua finalidade e com os princípios constitucionais. (SALTORATTO, 2016, s.p.).

No que toca à correlação do tema ao imposto de renda, Saltoratto aborda ponto de fundamental importância quando trata da Lei 9.249/95²⁶, em seu artigo 23, que trata sobre a integralização de capital por parte de pessoas físicas às pessoas jurídicas. Tal legislação é ponto crucial para compreensão da temática aqui abordada e normatiza que:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º **Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos**, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º **Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.** (Grifo nosso).

Ante o exposto na norma supra, há que se concluir que o aspirante a sócio de pessoa jurídica possui duas possibilidades legais para optar no momento da incorporação do bem ao capital social da empresa. Ele pode escolher entre o valor venal (atual) do imóvel e o valor histórico de aquisição. O primeiro valor enseja ganho de capital e deve ser, portanto, tributado por imposto de renda. No segundo caso, por seu turno, não há incidência de imposto de renda, porém, conforme entendimento de Saltoratto, bem como dos que defendem o não alcance da norma imunizante do ITBI para o valor do imóvel que excede a cota do capital social, há tributação pelo ITBI nesse montante.

²⁶ A Lei altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido.

Na segunda forma descrita acima, quando há incorporação de imóvel pelo valor constante da declaração de bens (a menor), há clara má fé por parte do contribuinte quanto à ausência de declaração do imposto de renda, haja vista o ganho de capital decorrente da valorização do imóvel utilizado na integralização de capital social.

Além de prejuízo na arrecadação do imposto de renda e do ITBI, o autor, por fim, aponta que há prejuízo quanto ao Imposto de Transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD). O prejuízo é causado na esfera municipal, pela ausência de cobrança de ITBI, no âmbito da União, quando não incide IR e na seara dos estados, como demonstrado a seguir.

Em que pese o fato de o presente trabalho de conclusão de curso ter por escopo abordar o momento da integralização de capital social por bem imóvel, é possível incluir reflexão a respeito de consequências decorrentes da incorporação feita por valor de bem imóvel não correspondente à cota de capital social de sócio que realiza integralização. A arrecadação do ITCMD poderá restar prejudicada, nesse caso, pois, se o sócio vier a falecer ou resolver realizar doação de sua cota na sociedade, o valor registrado do capital social será, consideravelmente, menor que o real, resultando em perda de receita ao Estado, enquanto ente tributante.

Tais considerações abordadas por Saltoratto são de extrema relevância e bastante pertinentes para a reflexão acerca do alcance da imunidade concedida ao ITBI no tocante a integralização de capital social por meio de bem imóvel. Dentre as pesquisas realizadas para a concretização deste estudo, pouco se encontrou a respeito, dado o caráter recente da temática. Após elencados os principais posicionamentos acerca do alcance da imunidade direcionada ao ITBI nos casos de integralização de bem imóvel à pessoa jurídica, far-se-á as devidas ponderações.

Ante o exposto ao longo deste trabalho, há que se questionar qual o motivo dos sócios ao integralizar imóvel por valor abaixo do valor venal, já que isto enseja menor poder ao aspirante a sócio da pessoa jurídica da qual pretende fazer parte. Não só isso, mas também implicações negativas para a própria empresa, quando não há correspondência entre seu verdadeiro patrimônio e o capital social constante do contrato social.

Não há dúvidas de que a integralização do bem imóvel por valor abaixo do valor venal afeta o capital social, bem como suas funções externas e internas. Ademais, possíveis efeitos colaterais para a empresa, decorrentes da não correspondência, são observados quanto à avaliação externa por parte de credores e fornecedores, por exemplo. Possível prejuízo no momento de avaliação para contração de empréstimo bancário, ou mesmo participação em processo licitatório que exija determinado montante na composição do capital social. É

notório, portanto, que a contabilidade maquiada da empresa, para valor menor, contribui para perda de visibilidade desta no mercado.

Como visto em capítulo anterior, o sócio que desta maneira integraliza sua cota parte, tem reduzido o peso de seu voto, haja vista que cada associado tem direito à decisão proporcionalmente a sua participação no capital social.

Diante dos vários aspectos negativos listados, ao longo da elaboração do presente trabalho, levantou-se o seguinte questionamento: Qual o benefício percebido pelo sócio que integraliza o bem por valor a menor do que o que realmente vale, visto que seu poder de voz e de auferir de lucros seria consideravelmente reduzidos?.

Hipótese levantada se fundamenta na possível intenção do sócio em burlar a cobrança do imposto de renda, ancorando-se na imunidade concedida pela Constituição Federal, quando da integralização de bem imóvel à pessoa jurídica. É fato que, ao optar por incorporação por valor a menor, reduzindo sua cota de participação no capital social, visa encobrir o evidente ganho de capital existente.

Faz-se necessário, entretanto, sobrepensar a contestação da imunidade conferida ao ITBI neste tipo de operação. Ante o exposto, durante a construção do presente estudo, é possível visualizar posicionamentos que divergem quanto ao alcance ou não da imunidade ao valor que exceder o capital efetivamente integralizado.

Apesar de exposição bastante válida quanto aos aspectos negativos resultantes da incorporação nestes moldes, sejam eles no que toca ao ferimento dos princípios e funções do capital social ou pela tentativa de burlar o Imposto de Renda, não se pode pensar o ITBI como mecanismo de “punição” ao contribuinte.

É necessário reconhecer que a operação que enseja a aplicação do ITBI é a transferência onerosa de um bem; porém a transferência que visa integralizar bem a capital social de pessoa jurídica é operação imunizada explicitamente pelo texto constitucional.

Apesar de lúcida exposição, a incidência do ITBI decorre de análise sobre o momento da ocorrência do fato gerador. Assim, é nesse momento em que se deve aferir se a imunidade tem condão de impedir a cobrança do imposto.

A imunidade aqui tratada – sobre ITBI que beneficia operações societárias – é considerada específica, porque se trata de restrição feita pelo legislador a um determinado tributo de competência de uma pessoa política com fito de atender à conveniência ou valor específico. Apesar desse caráter restrito, não significa dizer que a possibilidade de tributar o valor excedente é correta, visto que não há nova ocorrência, ou uma nova situação, que enseje surgimento de fato gerador, justificando a tributação.

É plausível e razoável o argumento de que a imunidade está circunscrita ao capital efetivamente integralizado, disso não há que se discordar. Porém, não há que se falar em incidência de ITBI somente sobre uma parte, o excedente, do valor do imóvel, haja vista que não há fato gerador de ITBI para esta situação específica. O evento imune ocorreu no momento da integralização, qualquer que seja o valor considerado, e se encontra fora do alcance do poder de tributar do ente municipal.

Observa-se que nos casos aqui apontados o judiciário se posicionou de maneira divergente, fato que reitera a importância de uniformização da jurisprudência, com fito de garantir a segurança jurídica, tanto para os fiscos, quanto para o contribuinte.

Ante o elucidado, pode-se dizer, então, que não é coerente a cobrança de ITBI de forma diversa, para duas situações, em decorrência de um evento de mesma natureza, tendo em vista que este está incluso no campo fora de competência do ente tributante, ou seja fora do alcance do poder de tributar.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente produção acadêmica analisou o Imposto de Transmissão onerosa de bens *inter vivos* (ITBI), sobretudo a respeito da imunidade a ele concedida, pelo art. 156, §2º, I, da Constituição Federal de 88, nos casos de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

Inicialmente, abordou-se no primeiro capítulo o tratamento dispensado ao imposto pelas constituições brasileiras, no tocante à competência para sua arrecadação, que oscilou ora sendo destinada aos estados, ora aos municípios, devido ao *lobby* existente por tais entes federativos. Atualmente, conforme a Carta de 1988, tem cobrança realizada pelos municípios e é regulamentado pelo art. 36 e 37 do Código Tributário Nacional.

Consignou-se, ainda, no capítulo em comento, o aspecto quantitativo do imposto em epígrafe, qual seja: a sua base de cálculo, que é o aspecto mensurável do fato gerador. Destacou-se, pois, nesse contexto, os tipos de valores existentes no que tange aos cálculos de referência para a tributação, quais sejam: valor de mercado, valor venal e valor venal de referência, com fito de facilitar a compreensão do tema discutido.

Ainda no primeiro capítulo, trabalhou-se as limitações ao poder de tributar, de maneira geral, bem como a imunidade concedida, especificamente, ao ITBI, ressaltando bem a diferença entre tal instituto e a isenção.

Nesse sentido, observou-se que, para não onerar a personalidade jurídica que está se formando, o constituinte concedeu imunidade à operação, determinando que é possível registrar a propriedade imobiliária adquirida mediante realização de capital sem efetuar pagamento de ITBI. O legislador também vedou o exercício do poder de tributar ao ente político no que se refere à desfazimento de pessoas jurídicas, em decorrência do processo de cisão, fusão, incorporação ou extinção.

No segundo capítulo, expôs-se os conceitos referentes ao processo de integralização de bens a pessoa jurídica, explicando como ocorre esta operação. Foi explanada a diferença entre capital social e patrimônio social, destacando a importância de tais institutos, sendo o primeiro constituído pelos recursos transferidos pelos sócios do seu patrimônio pessoal para formação do patrimônio da sociedade, o qual é dividido em cotas. O segundo por seu turno, além de englobar o capital social, dele fazem parte os valores ativos e passivos da empresa.

Destacou-se, ainda, as funções e os princípios que regem o capital social, dos quais se destaca o princípio da Integridade. Desse princípio deriva a ideia de que o valor nominal (ou contábil) do capital social tenha efetiva correspondência com o valor real dos bens

utilizados para sua integralização. Foi reiterada, também, a relevância das funções internas e externas do capital social, demonstrando claramente que o capital social é a essência econômica da sociedade.

O terceiro capítulo apresentou, por fim, casos concretos em que o judiciário se posicionou de maneira divergente, no que diz respeito à imunidade conferida ao ITBI, demonstrando a necessidade de se estabelecer entendimento uniforme quanto à matéria. Dentre os casos abordados está o caso do Município de São João Batista/SC, que deu origem ao Recurso Extraordinário 796.376-SC, o qual aguarda posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto ao alcance da imunidade constante do artigo 156, §2º, I, da Constituição Federal.

Apresentou-se os argumentos favoráveis à tributação do valor excedente do imóvel integralizado com fito de aportar cota de sócio em capital social, bem como as possíveis consequências negativas e prejuízos decorrentes da operação. Dentre os argumentos, elencou-se o prejuízo causado para as três esferas tributantes do país, no que diz respeito à possível cobrança de ITBI, à cobrança de ITCMD, bem como de Imposto de Renda.

De outra banda, destacou-se também no capítulo sobredito, contraponto ao posicionamento da tributação do excedente pelo ITBI. Demonstrou-se que, o ato de integralizar capital social por meio de bem imóvel é um evento acobertado pela imunidade constitucional. Apesar de necessária a correspondência entre os valores integralizados e o capital social, como reiterado ao longo do estudo, o valor do bem imóvel que excede o capital efetivamente integralizado não constitui outro evento que enseje a tributação pelo ITBI. Ante todo o exposto, não há que se falar na cobrança do imposto de transmissão aqui estudado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Método, 2015.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. LOCAL: Saraiva, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>>. Acesso em: 25 abr. de 2018

BACELO, Joice. Justiça derruba cálculo de ITBI com base em pesquisa de mercado. *Valor*, São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5010128/justica-derruba-calculo-de-itbi-com-base-em-pesquisa-de-mercado> Acesso em: 10 abr. 2018

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 20 abr. 2018

BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 20 abr. 2018

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 20 abr. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral 796.376**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 2013 Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796>>. Acesso em: 08 mar. 2018

CARVALHO, B., P. D.. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. LOCAL: Saraiva, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502626744/>>. Acesso em: 08 mar. 2018

COELHO, F. U.. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, S. C. N.. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>>. Acesso em: 28 abr. 2018

COSTA, R. H.. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 2014.

FARIA, C. P. F. A. **A Subcapitalização das Sociedades Comerciais**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito das Empresas) – Escola de Ciências Sociais e Humanas, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10071/10992>>. Acesso em: 28 abr. 2018

GUSMÃO, M. **Lições de Direito Empresarial**. 12 ed.: Editora Forense, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-6583-9/>>. Acesso em: 27 abr. 2018

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo/SP: Atlas, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597007886/>>. Acesso em: 10 mar. 2018

HARADA, K. **Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522480029/>>. Acesso em: 10 mar. 2018

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597001242/>>. Acesso em: 10 mar. 2018

LANA, H. A. R. de P. Diferentes dimensões patrimoniais da sociedade empresária. *Revista da Faculdade Mineira de Direito – PUC Minas*, n. 34, v. 17, p. 106-132, 2014. Disponível em: <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/P.2318-7999.2014v17n34p106/7623>>. Acesso em: 12 mar 2018

Machado, H.D.B. **Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95**. 3.ed., v. 1. LOCAL: Editora Atlas, 2015. Disponível em: 12 mar 2018 <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000313/>>. Acesso em:

MATO GROSSO DO SUL Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. **Apelação Cível: AC 3553 MS 2012.003553-6**. DJ: 03/04/2012. Relator: Sr. Des. Março André Nogueira Hanson. Mato Grosso do Sul, MS, 2012. Disponível em: <<https://tj-ms.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21493256/apelacao-civel-ac-3553-ms-2012003553-6-tjms/inteiro-teor-21493257>>. Acesso em: 28 abr. 2018

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário**. 8. Ed, São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547217150/>>. Acesso em: 25 mar. 2018

PEDROSO, L. A.; FRANÇA, A. L. G. de. **Legislação Tributária do Município de SP - Questões Resolvidas e Comentadas - Série Concursos Públicos**. São Paulo: Editora Método, 2011. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4202-1/>>. Acesso em:

Ramos, A. L. S. C. **Direito empresarial esquematizado**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Editora Método, 2014.

SALTORATTO, E. ITBI: a integralização de imóveis ao capital de PJ's por valores abaixo do valor venal com o benefício da imunidade do artigo 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal. *Revista Jus Navigandi*, 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/51451/itbi-a-integralizacao-de-imoveis-ao-capital-de-pj-s-por-valores-abaixo-do-valor-venal-com-o-beneficio-da-imunidade-do-artigo-156-2-inciso-i-da-constituicao-federal>. Acesso em: 08 mai. 2018.

VIEIRA, P. R. **O capital social livre nas sociedades por quotas:** causas e efeitos. 2016. Dissertação (Mestrado em Solicitação de Empresa) - Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Leiria, Leiria. Disponível em: <<https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/2518/1/Patricia%20Rito%20Pereira-Mestrado%20em%20solicitatoria%20da%20empresa%20%282%C2%AA%20vers%C3%A3o%29.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2018