

## INCIDÊNCIA DE ITBI NA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

### HOLDING - FAMILIAR/PATRIMONIAL

O Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é um tributo de competência municipal, que segundo Kiyoshi Harada<sup>1</sup>, “ Este imposto, conhecido como sisa, voltou para a competência impositiva municipal com o advento da Constituição de 1988. A Reforma implantada pela Emenda 18/65 havia transferido tal tributo para os Estados, abarcando a transmissão *inter vivos* e a transmissão *causa mortis*.”

A Constituição Federal de 1988<sup>2</sup>, no artigo 156, inciso II, assim dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I. (...);
- II. Transmissão “intervivos”, 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. ”

---

<sup>1</sup> Kiyoshi Harara, Imposto Sobre Transmissão de bens Imóveis. In: Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito. (Organizadores) Direito Tributário: impostos municipais e contribuições, - 2.ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. P.511.

<sup>2</sup> J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck. (Coordenadores). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. P.1730.

A primeira questão é saber se a integralização representa uma transmissão da propriedade, pois sabe-se que a figura do empresário é distinta da pessoa jurídica.

A resposta é sim, a integralização de um bem imóvel representa transmissão da propriedade, que passa a ser de propriedade da pessoa jurídica, em contrapartida, os sócios pessoas naturais se tornam proprietários das cotas ou ações da sociedade.

No caso de integralização de bens de pessoa jurídicas distintas a regra é a mesma, qual seja, transferência da propriedade, conseqüentemente ocorre a substituição desses bens por cotas ou ações.

A grande questão é saber se a "transmissão" é um ato a título oneroso ou gratuito.

Primeiramente vamos procurar compreender o sentido de a palavra subscrição do capital social e integralização.

Subscrição, nada mais é do que o ato preliminar de prestar informações p.ex. Quais os sócios que irão compor a sociedade, percentual de suas quotas e como serão integralizadas estas quotas.

A integralização é efetivamente o pagamento das quotas subscritas, que para Marcel Gomes Bragança Retto<sup>3</sup>, "Os sócios devem subscrever o capital, cuja integralização dependa da forma como pactuam. Podem

---

<sup>3</sup> Retto, Maciel Bragança. Sociedades limitadas. – Barueri, SP: Manole, 2007, p. 53.

integralizá-lo imediatamente ou em prestação. Dispõe o art. 997 do Código de 2002, aplicando às limitadas por força do art. 1.054, que o capital, expresso em moeda corrente, pode compreender qualquer espécie de bens, desde que suscetíveis de avaliação pecuniária. ”

Conforme disposto no Código Civil, em seu artigo 997, a integralização do capital social se dá expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, desde é claro, seja suscetível de avaliação pecuniária. Isto quer dizer que os sócios podem integralizar o capital social por equipamentos, veículos, embarcações, mercadorias, imóveis etc., bem como por bens imateriais, compreendendo marcas, patentes, desenhos industriais, quotas de outras sociedades, inclusive créditos.

A resposta para saber se a transmissão ocorre a título oneroso ou gratuito pode ser encontrada na Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, artigo 36, inciso I.

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;

Se a incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica ocorre mediante *pagamento* de capital nela subscrito, não há dúvida que a transmissão ocorre a título oneroso.

Nesse diapasão, surge uma nova questão, qual seja, a integralização do capital social por meio de bens imóveis é fato gerador do ITBI?

A resposta novamente pode ser encontrada na Constituição Federal, em seu artigo 156, parágrafo segundo, inciso I, que assim dispõe:

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 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;

No entanto, deve-se ficar atendo a ressalva feita pela Constituição: “(...) 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. ”

Em consonância com a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional reitera a não incidência do ITBI, desde que respeitada a ressalva constitucional, compare:

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.

É oportuno trazer à baila as ponderações feitas por Fabio Pereira da Silva e Alexandre Alves Rossi<sup>4</sup>, "Reparem que o Código Tributário Nacional (CTN) ainda previu, em seu parágrafo único, que o ITBI também não incidirá sobre a desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica, desde que a transmissão seja realizada ao mesmo alienante. Em termos mais objetivos, se uma determinada pessoa física ou jurídica integralizar o capital com um imóvel, caso ocorra a desincorporação do capital, retornando o bem ao proprietário original, o imposto não incidirá. "

Ocorre que da leitura do artigo 156, parágrafo segundo, inciso I, da Constituição Federal acende um novo questionamento; o que se entende por atividade preponderante fato gerador apto à incidência do ITBI?

---

<sup>4</sup> Silva, Fabio Pereira da. – Holding familiar: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário/ Fabio Pereira da Silva, Alexandre Alves Rossi. – 2.ed.—São Paulo: Trevisan Editora, 2017, p.137.

A solução para essa questão se encontra no Código Tributário Nacional, Art. 37, que assim dispõe:

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

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

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

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

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

Portanto, caracterizada atividade preponderante nos termos do §1º, do artigo 37, do CTN, ocorre a incidência do ITBI, más não é só, para Aires Barreto<sup>5</sup> “afirma que a realidade fática haverá de prevalecer à previsão contratual sobre o objeto social das pessoas jurídicas, ou seja, o que vale para fins tributários não é a atividade descrita como objeto social das pessoas jurídicas, em seus respectivos contratos sociais, e sim a atividade que elas efetivamente desenvolvem. Em suma, a relevância do o objeto social, após a verificação do fato, não comparece nem como elemento subsidiário. ”

Assim, a transmissão de bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital ocorre a título oneroso, no entanto, não há incidência de ITBI, salvo se, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda de bens e direitos, locação de bens moveis ou arrendamento mercantil.

Aqui surge uma nova discussão, qual é a base de cálculo do ITBI? A base de cálculo do ITBI nada mais é do que o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, que para Marcos Aurélio Greco<sup>6</sup>, “O valor venal pode ser considerado o valor de mercado do bem, ou seja, o preço de mercado em condições normais. Dessa forma, este valor não corresponde necessariamente ao valor objeto da transação ou que consta no negócio jurídico translativo. Cabe ressaltar que se tem discutido da unidade valorativa deste valor em relação ao IPTU e mesmo a legislação de alguns municípios se referem explicitamente esta planta de valores como referência. Entendemos, no

---

<sup>5</sup> Op. Cit., p.311 – IBET –Clarice von Oertzen de Araújo e Fernando Gomes Favacho. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/09/Imunidade-do-ITBI-e-atividade-preponderante.pdf>. – Acesso: 20.08.2021

<sup>6</sup> Op. Cit., p.1732. - J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck. (Coordenadores). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013

entanto, que a legislação fala do preço de mercado que é dinâmico em relação ao cadastro do imóvel na planta de valores municipal que é um componente estático e sujeito a desatualizações e, logo, deve prevalecer o critério dinâmico de aferição da base de cálculo do ITBI, com a preponderância do valor real sobre o formal. O que não se pode considerar é a imposição de uma tributação superior ao valor normal de mercado. Conforme a Súmula 108 do SFT o valor do imóvel deve ser aquele do tempo da alienação e não da promessa de compra e venda. "

A base de cálculo do ITBI é o valor real do negócio, cabendo ao fisco municipal o direito de avaliar (dizer o preço fiscal), observando-se sempre o valor de mercado. E caso este valor seja superior ao (real), estará caracterizado o efeito confiscatório do tributo.

SMJ.

*Robson de Souza*

OAB/SC 28.898