

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO ITBI NA TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS POR MEIO DE SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM PESSOA JURÍDICA NÃO IMOBILIÁRIA: REVISITANDO A IMUNIDADE DO ART. 156, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

I. Introdução

O presente artigo tem por escopo tecer considerações acerca da suposta incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (“**ITBI**”) na operação de transferência de bens imóveis de pessoa física para pessoa jurídica não imobiliária, através da subscrição e integralização de capital.

II. Situação fática ora tratada

É deveras contumaz que, por meio de Instrumento Particular de Constituição da sociedade empresária (normalmente do tipo sociedade por quotas de responsabilidade limitada), sócios pessoas físicas transferiram via subscrição e posterior integralização de capital na sociedade bens imóveis, tais como apartamentos, sítios, fazendas e salas comerciais.

Quando esta operação ocorre é comum o questionamento sobre a incidência de ITBI sobre tal integralização e transferência, sobretudo como ato prévio (condição) para a respectiva averbação e registro da transferência dos imóveis da pessoa física para a sociedade, tanto no Registro de Imóveis quanto na Junta Comercial do Estado competente. Assim, a grande dúvida envolvendo tal operação consiste em saber se a

transferência acima descrita confere ao fisco municipal em cujo território se encontram os imóveis a possibilidade jurídica da exigência do ITBI sobre tal transferência.

Em outras palavras, o presente artigo tem por objetivo analisar a possibilidade de o Município efetuar a cobrança do ITBI supostamente incidente na operação de transferência de bens imóveis da pessoa física (sócia da sociedade empresária – “Sócio”) para pessoa jurídica (por quotas de responsabilidade limitada – “Sociedade Ltda.”), através da subscrição e integralização de capital.

III. A regra-matriz de incidência tributária

A norma tributária em sentido estrito, também chamada de “regra-matriz de incidência tributária”¹, possui cinco aspectos que devem ser analisados para que seja caracterizada a incidência tributária, e, posteriormente, ocorra o nascimento da obrigação tributária.

Anota FALCÃO² que “a obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatos germinais”, sendo imprescindível dissecar a norma de incidência aplicável ao ITBI.

Os critérios que toda regra-matriz de incidência tributária necessariamente comporta para delinear a incidência do tributo em relação ao evento ocorrido no mundo social, dividem-se no antecedente e no consequente da norma:

Antecedente - (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal.

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – fundamentos jurídicos de incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 24 e ss. Assim como CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 249 e ss.

2. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 4.

Consequente - (iv) critério pessoal e (v) critério quantitativo.

No antecedente, podemos afirmar que o critério material da hipótese de incidência tributária tem a função de tipificar a espécie criada, fornecendo as características capazes de individualizá-la em relação a todas as demais espécies³. O critério espacial é entendido como o local no qual verificada a conduta descrita no critério material, seja possível a ocorrência da incidência tributária⁴. O aspecto temporal, por seu turno, é o momento em que se dá por ocorrido o fato jurídico tributário.

Com relação ao consequente, temos a definição do critério pessoal da regra-matriz de incidência como aquele capaz de identificar os sujeitos passivo e ativo da relação jurídica que se estabelece com o acontecimento do fato jurídico descrito na hipótese de incidência tributária.

Considera-se sujeito ativo o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (i.e. União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Já o sujeito passivo é aquele que tiver relação imediata e pessoal com o fato jurídico tributário, em atividade vinculada diretamente ao critério material descrito na hipótese de incidência (i.e. contribuinte) ou aquele que a legislação eleger como responsável ou substituto.

Por último, entende-se como critério quantitativo àquele que possui por função o dimensionamento do fato que irá desencadear a relação jurídico-tributária, e será composto por dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

Feitas tais considerações preliminares sobre o fenômeno da incidência das normas tributárias passaremos, a seguir, a tratar especificamente da regra-matriz de incidência tributária atinente ao ITBI.

3. BRAGUETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD – estudo das regras-matrizes de incidência. In: SANTI, Eurico (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1120.

4. BRAGUETTA. Idem, p. 1121.

IV. Regra-matriz de incidência tributária do ITBI

Inicialmente, vejamos o art. 156, II da Constituição Federal (“CF”) que outorga competência aos municípios para a instituição do ITBI:

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

Analisando o dispositivo constitucional acima citado, podemos verificar que o critério material do ITBI é (i) a 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 ou (ii) cessão de direitos a sua aquisição⁵.

No que tange ao critério espacial do ITBI, observamos que será o território municipal da situação do bem, visto que é esse o Município competente para exercer sua competência tributária ativa.

Por seu turno, o aspecto temporal será precisamente o momento em que ocorre a transmissão da propriedade do imóvel, qual seja, o efetivo registro no Cartório de Registro de Imóveis, conforme preconiza o art. 1245 do Código Civil⁶.

5. No presente caso, adotaremos como aspecto material apenas a transmissão de bens imóveis, tendo em vista ser a situação em análise.

6. Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Especificamente para o direito tributário, há uma verdadeira antecipação da exigência tributária do ITBI, sendo, na prática, o referido imposto pago antes do registro. Em outras palavras, a condição para a efetivação do registro (i.e. critério material da exação em voga) é exatamente o recolhimento do ITBI.

Tendo em vista tal controvérsia, o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou sobre o tema, declarando expressamente que apenas após o registro, ocorre a incidência do ITBI:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. RESILIÇÃO CONTRATUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência do STJ assentou o entendimento de que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. Somente após o registro, incide a exação.

2. Não incide o ITBI sobre o registro imobiliário de escritura de resilição de promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em contrato definitivo.

3. Agravo regimental desprovido.

(AGA – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 448245 – DF, 1ª T., Relator Min. Luiz Fux, data da decisão 21.11.2002)

No que concerne ao critério pessoal do ITBI, temos que o sujeito passivo será o Município, enquanto a sujeição passiva ficará a cargo dos adquirentes dos bens transmitidos.

Por fim, em se tratando do aspecto quantitativo, a base de cálculo será o valor do bem transmitido e a alíquota vem a ser o fator que se deve aplicar à base de cálculo (a cargo de cada município).

Portanto, podemos resumir a regra-matriz de incidência do ITBI da seguinte forma:

ANTECEDENTE

Critério Material:

Transmitir *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza ou acessão física;

Transmitir direitos reais sobre imóveis, excetuando-se os de garantia; e

Ceder direitos a sua aquisição

Critério Espacial: território municipal de situação do bem.

Critério Temporal: registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel.

CONSEQUENTE

Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: Município em que se localiza o bem;

Sujeito Passivo: adquirentes dos bens ou direitos transmitidos e dos cedentes, nas cessões de direito

Critério Quantitativo:

Base de Cálculo:

valor da transmissão *inter vivos* de bens imóveis;

valor da transmissão de direito reais sobre bens imóveis; e

valor correspondente à cessão de direitos

Alíquota: prevista na lei municipal competente.

V. A imunidade do ITBI no caso em questão: integralização de imóvel em sociedade

É de suma importância elucidar que, no caso específico do ITBI, há imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, da CF, que exclui os fatos previstos na regra de imunidade da possível incidência do ITBI:

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; (negritamos)

Inicialmente, cumpre mencionar que, as regras de imunidade também demarcam as competências tributárias das pessoas políticas. Em outras palavras, a competência tributária para instituir tributos também sofre influência de normas negativas, que estabelecem competências negativas, isto é, proibições, para a demarcação do escopo de incidência da norma tributária.

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam a incompetência dos sujeitos ativos para tributar certas pessoas (imunidade subjetiva) ou certas situações (imunidade objetiva).

Destrinchando o Texto Magno, CARRAZZA⁷ trata das hipóteses de imunidade relacionadas ao referido imposto aduzindo:

7. CARRAZZA, Roque Antonio. ITBI – redução de capital – imunidade – exegese do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal. *Revista de Dialética de Direito Tributário* n. 24, p. 124.

Entretanto, a própria Constituição ordena que não se considerem, para fins de ITBI, os direitos reais de garantia sobre imóveis (anticrese e hipoteca), as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária e as transmissões de bens ou direitos: I) incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital; e II) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Estas duas últimas imunidades, todavia, caem por terra se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil (“leasing imobiliário”). Frisamos, por oportuno, que a atividade preponderante do transmitente ou cedente é de todo irrelevante, para fruição da imunidade em tela.

Assim, analisando especificamente as imunidades relacionadas ao ITBI, o art. art. 156, § 2º, I, da CF retira da competência dos municípios a faculdade de criar normas legais instituindo a cobrança de tal exação na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

Corroborando o exposto, o Código Tributário Nacional (“CTN”), legislação anterior à Constituição Federal de 1988, mas que foi recepcionado como lei complementar pela Magna Carta, corrobora a não incidência do ITBI na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica não imobiliária em realização de capital:

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 subseqüentes 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.*

A existência de norma constitucional (CF) e complementar (CTN) prevendo a não-incidência⁸ qualificada em tais normas jurídicas do ITBI

8. Não obstante a vasta discussão doutrinária e as diversas correntes existentes sobre o tema, para nós, a diferenciação entre não incidência, isenção e imunidade pode ser, sucintamente, assim resumida: na não incidência o tributo não é devido, porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, ou seja, o evento (fato social) não se subsume à hipótese de incidência tributária prevista em lei, logo, não surge nenhum fato jurídico tributário. Ela ocorre no mundo fático.

Já na isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar, a norma de isenção é norma jurídica autônoma que atua no critério material da regra matriz de incidência do tributo, impedindo sua incidência. Desta forma, podemos ilustrar essa situação por meio da metáfora da luz e da sombra: a norma isentiva funciona como uma sombra obstruindo a regra matriz de incidência tributária (luz), desta forma, a incidência se dá nos limites do alcance daquela luz, mas não sobre a área coberta pela sombra (isenção), que impede a incidência da luz (regra-matriz).

Por fim, a imunidade é regra jurídica com sede constitucional que compõe a própria competência tributária, numa espécie de regra negativa de competência, represen-

sobre as transmissões de bens imóveis nos casos de integralização de capital é, consoante será demonstrado, lógica.

Isto porque, a repartição constitucional de competências tributárias concedeu aos Municípios a faculdade de tributar, através de impostos, a “*transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (...)*”. Nesse sentido, torna-se necessário entender a acepção dos vocábulos “transmissão” e “ato oneroso”, para que seja delimitado o aspecto material a regra matriz de incidência relativa ao ITBI.

Ora, por “transmissão” entende-se a mudança de titularidade de um bem imóvel, com o respectivo registro imobiliário⁹. Ademais, entende-se por ato oneroso aquele que demande contraprestação da outra parte, isto é, que não seja uma transmissão a título gratuito.

Ou seja, considerando a sociedade como parte representativa do patrimônio dos sócios e que o imóvel era de propriedade dos sócios antes de sua integralização na sociedade inexistente, juridicamente, transmissão de propriedade. Isto porque o imóvel passa a pertencer à sociedade representando exatamente o patrimônio do sócio que o integralizou sendo, portanto, parcela representativa desse capital mas que tomou a forma de quota (sociedade empresária limitada) ou ação (sociedade anônima).

tando certas vedações ao direito subjetivo do ente político de legislar, fazendo parte da própria regra matriz de incidência de cada tributo.

Neste caso ora analisado, do ITBI, estamos diante de imunidades constitucionais, ratificadas por lei complementar (CTN), mas que não desnaturam sua natureza jurídica originária de imunidade.

Sobre o tema vide, dentre outros, CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 695; CHIESA, Clélio. In: SANTI, Eurico (coord). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 931-932; ROSA JR., Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 205.

9. Conforme PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 400.

O que há na integralização de imóvel em sociedade é uma substituição dos bens imóveis (terrenos ou prédios) detidos pelos sócios, por bens móveis (quotas representativas do capital social de sociedade). As lições de CARRAZZA¹⁰ ratificam esse entendimento, conforme se verifica a seguir:

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 da referida sociedade, passam a deter participações societárias destas e, como tal, 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.**

Admitindo-se que houve transmissão, apenas por amor à argumentação, não ocorre por ato oneroso (segundo requisito necessário à configuração do ITBI).

No caso de integralização de capital social por sócio em sociedade por ele constituída, não há a onerosidade ou o caráter sinalagmático necessário para tal regra-matriz de incidência, conforme bem assevera VENOSA¹¹:

(...) nos contratos gratuitos, toda carga contratual fica por conta de um dos contratantes; o outro só pode auferir benefícios do negócio
(...) nos contratos onerosos, pois, ambos os contratantes têm direitos e deveres, vantagens e obrigações; a carga contratual está repartida entre eles, embora nem sempre em igual nível.

10. CARRAZZA, *idem*, p. 125

11. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2003. v. 2, p. 401-402.

Portanto, observa-se que o *ato oneroso* mencionado na regra matriz do art. 156, II da CF, não ocorre na integralização ou subscrição de capital social, o que por si só, já impediria eventual cobrança do ITBI nesses casos.

Por fim, a doutrina especializada assevera argumento teleológico (ou finalístico) para a não incidência do ITBI tais operações, na medida em que tal imunidade seria verdadeiro fomento à atividade empresarial, conforme observa RODRIGUES¹²:

(...) o constituinte, ao fixar os contornos das regras contidas no § 2º, I do art. 156 da CF, procurou facilitar a formação, a extinção e a modificação das empresas, ou seja, visou a livre iniciativa, o progresso das empresas e o conseqüente desenvolvimento econômico, colocando-as a salvo do imposto de transmissão, com a outorga da imunidade tributária (...).

No mesmo sentido, BALEEIRO sustenta que a exclusão do imposto nas transmissões para a formação de empresas, sob a forma de pessoas jurídicas, é “*uma das formas de se incentivar o desenvolvimento econômico do país*”¹³.

Para espancar qualquer tipo de dúvida, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é pacífica no sentido da não incidência do ITBI na operação de transferência de bens imóveis de pessoa física para pessoa jurídica não imobiliária, através da subscrição e integralização de capital:

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. EMBAR-

12. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1, p. 308.

13. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 157.

GOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. ERRO MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

I - Os embargos de declaração constituem recurso de rígidos contornos processuais, consoante disciplinamento insculpido no art. 535 do CPC, exigindo-se, para seu acolhimento, estejam presentes os pressupostos legais de cabimento.

II - Também não subsiste a alegação de que houve erro material no julgado recorrido, porquanto o Tribunal a quo reconheceu expressamente que a **hipótese é de transferência de bem imóvel a sociedade, para integralizar cota do capital social, o que leva a conclusão de que não se trata de caso de cessão de direitos referente a transmissão, ficando rechaçada a tese que a embargante pretende ver acolhida.**

III - Inocorrentes as hipóteses de omissão, obscuridade ou contradição, não há como prosperar o inconformismo, cujo real intento é a obtenção de efeitos infringentes.

IV - Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no AgRg no REsp 798794 / SP Rel. Ministro Francisco Falcão, 1ª T., DJ 04.05.2006 p. 147).

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL.

I - Consoante se depreende do julgado do Tribunal de origem, a hipótese dos autos é de **transferência de bem imóvel a sociedade, para integralizar cota do capital social, não sendo caso de cessão de direitos referente a transmissão.**

II - Verifica-se que o acórdão vergastado está em consonância com o entendimento assentado por esta Corte, que em diversas oportunidades já se manifestou no sentido de que o fato gerador do ITBI só se aperfeiçoa com o registro da transmissão do bem imóvel. Precedentes: AgRg no Ag nº 448.245/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 09/12/2002, REsp nº 253.364/DF, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 16/04/2001 e RMS nº 10.650/DF, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 04/09/2000.

III - Agravo regimental improvido

(AgRg no REsp 798794 / SP Rel. Ministro Francisco Falcão, 1ª T., DJ 06.03.2006 p. 246).

Assim, pode-se concluir com precisão acerca da não incidência do ITBI na integralização de capital feita com a transferência de bens imóveis.

VI. Condição para a imunidade do ITBI na integralização de imóvel em sociedade

Por último, a condição para a imunidade do ITBI na integralização de imóvel em pessoa jurídica é que a sociedade para qual o imóvel foi transferido não tenha por atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição. Vejamos o entendimento de BARRETO¹⁴ sobre a questão:

Imunes ao imposto são as transmissões de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (...). Contidas na outorga constitucional estão, no entanto, essas transmissões de bens ou direitos, quando a atividade preponderante for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens móveis ou arrendamento mercantil (CF, parte final do mesmo preceito).

Note-se que a atividade preponderante do transmitente ou cedente é irrelevante, importa, tão só, a atividade preponderante do adquirente. Por sua vez, essas atividades são consideradas preponderantes quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 anos anteriores e nos 2 anos subsequentes à aquisição, decorrer da compra e

14. BARRETO, Aires F. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 740.

venda desses bens ou direitos, locação de bens móveis ou arrendamento mercantil (art. 37, §1º, do CTN¹⁵).

Todavia, na hipótese ora ventilada, a Sociedade Ltda. foi constituída no momento da integralização dos imóveis, i.e., não existia anteriormente a tal ato, sendo assim aplicável o parágrafo 2º do referido art. 37 do CTN¹⁶ que estabelece o prazo de 3 anos posteriormente à constituição da sociedade para fins de apuração da preponderância de atividade imobiliária comentada.

No caso em análise, a Sociedade Ltda. não tem por objeto social atividades imobiliárias, mas sim quaisquer outras, tais como atividade principal de agropecuária (ou, por ex., atividades de industrialização, comércio atacadista, prestação de serviços de consultoria econômica), ou qualquer outro objeto social que não constituam “atividades imobiliárias” (tais como compra e venda e incorporação de imóveis, locação de imóveis, etc.). Para tal verificação, é essencial a análise do Contrato Social da pessoa jurídica sob análise, onde consta o artigo “Objeto Social” em que são descritas as atividades autorizadas e praticadas pela sociedade.

Assim, para que o ITBI fosse devido na referida operação praticada pela Sociedade Ltda., esta empresa deveria ter como objeto social “a venda

15. 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.

16. Art. 37. (...).

§ 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. (g.n.)

ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”, além de auferir mais de 50% de sua receita operacional através de tais atividades, o que não ocorre na presente hipótese aqui analisada.

VII. Conclusão

Assim, temos que o imposto ora em comento (ITBI) não incide consoante o artigo 36 do CTN, e inciso I do parágrafo 2º do artigo 156 da Constituição Federal na operação de Subscrição e Integralização de bem imóvel como capital de pessoa jurídica que não exerça ou venha a exercer atividades preponderantemente imobiliárias.

A condição para que a imunidade e isenção ocorram, respectivamente, nos termos do artigo 42 do CTN e do inciso I, do parágrafo 2º do artigo 156 da Constituição Federal, é que a sociedade cujo imóvel foi transferido, não tenha por atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

No presente caso em análise, a Sociedade Ltda., tem por atividade a agropecuária, segundo o artigo que trata do seu objeto social em seu Contrato Social. Portanto, a operação realizada não dá origem a qualquer *fato gerador*¹⁷ (fato imponible¹⁸) do ITBI.

17. Como asseverava Alfredo Augusto BECKER, o “fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 288). Neste sentido, Norberto BOBBIO aduzia que “o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência” (*Teoria della scienza giuridica*, Torino, 1950, p. 200-236). Daí a importância da diferenciação entre “fato gerador” enquanto previsão em lei de evento relevante para o direito tributário (“regra-matriz de incidência tributária”) ou como o fato que ocorre no mundo social e que enseja a tributação (“evento jurídico tributário”), uma vez que a expressão fato gerador é considerada ambígua e vaga (vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 248).

18. Geraldo ATALIBA propôs, para solucionar a referida ambiguidade, as nomenclaturas de “hipótese de incidência tributária”, para a descrição legal de um fato, ou seja, a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato, sendo

Por todo exposto, podemos concluir que a operação realizada na transferência dos bens imóveis para a sociedade, através da subscrição de capital, não gera a incidência de qualquer imposto, especialmente o ITBI.

Desta forma, as Prefeituras dos Municípios onde os imóveis estão localizados devem reconhecer a imunidade do ITBI, para que a Sociedade Ltda. possa transferir estes imóveis para o seu nome. Caso o reconhecimento da referida imunidade seja negado, caberá medida judicial para ver o direito do Sócio e da Sociedade obedecido, sendo claro que o Poder Judiciário, nesta hipótese ora descrita, deverá julgar em favor da imunidade e, destarte, reconhecer a não exigência do ITBI.

mero conceito, necessariamente abstrato. E para o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária, preferiu chamá-la de “fato imponible” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 58).

