

## Exigência de ITBI na integralização de fazendas em empresas familiares - polêmicas e alternativas

Daniela de Andrade Braghetta  
Professora do IBET e da COGEAE  
Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP  
Advogada

### ANTEÂMBULO

Parâmetro necessário e primeiro vem a ser a institucionalização do bem. A pessoa física perece, necessariamente. A pessoa jurídica tem a possibilidade de se perpetuar.

Premissa que se encontra no Texto Constitucional, art. 156<sup>1</sup>. Estamos diante de imunidade tributária. Isso não como benesse do Estado, mas como sua habilidade para fazer realizar todo o pretendido do subsistema constitucional tributário. Evidente a lógica das relações minuciosamente observada, como veremos adiante.

A pessoa jurídica, então, buscando assertivamente haveres, pode pretender que isso ocorra com bens imóveis. Aqui ressalte-se a premissa de que a tributação pelo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI está afastada, havendo “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”.

Primeiro a incorporação de bem imóvel ao capital social<sup>2</sup> ocorre com a consequente realização do capital. A subscrição precede a

---

<sup>1</sup> 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;

<sup>2</sup> De acordo com CESARE VIVANTE, *in* Trattato di diritto commerciale, 5ª ed. Milão: Vallardi, 1923, vol. 2, p. 193: “Dirò à guisa d’imagine, che questo capitale nominale ed astratto [nomen juris] compie di fronte al patrimonio o capitale reale, la funzione di un recipiente destinato a misurare il grano, che ora supera la misura ed ora non giunge a colmarla”). Diria, como maneira de visualizar, que este capital nominal e abstrato (*nomen*

integralização, sendo uma promessa de que o bem será transferido, aqui nos interessando apenas a ocorrência com um ou mais imóveis. Já a integralização, por sua vez, trata da transferência do bem ou bens imóveis, subscritos, para a empresa constituída. Convencionou-se denominar realização do capital social.

Na contemporaneidade vislumbramos a percepção do agronegócio com o exato dimensionamento do caráter negocial, Tateando todos os aspectos funcionais de uma empresa, deixando para muito atrás qualquer tipo de inexperience.

## ARQUÉTIPO TRIBUTÁRIO DO TRIBUTO

Necessária a contextualização, juntamente com o artigo 156, inciso II, § 2º, I da Constituição, com a leitura do artigo 37 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>.

Pelos dispositivos, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI encontra-se excluído da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Muito bem.

Alerta recai na parte final da redação, com controvérsia que tem gerado grandes enfrentamentos. Cuida, então, que haverá tributação se

---

*juris*) cumpre perante o patrimônio ou capital real a função de um recipiente destinado a medir o grão, que ora supera a medida, ora não chega a completá-la”, em tradução livre.

<sup>3</sup> 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.”

“nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”.

Dispõe a legislação, assertivamente, como atividade preponderante, caso a compra e venda ou aluguel de imóveis compuser mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da empresa. A razão está na consignação de que tanto o *disjuntor includente* (“v”) como o *conjuntor* (“.”) apresentam o atributo da *comutatividade* das proposições que associam:

## Caracterização - atividade preponderante

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

O litígio que tem chegado aos tribunais vem a ser sobre a interpretação do artigo 156, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal e do artigo 37 do Código Tributário Nacional (CTN).

Além disso, o sistema se molda no sentido de proteger a pessoa jurídica nesses aspectos. Então, o artigo 142 do Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018<sup>4</sup>, regulamentador do Imposto sobre a Renda, se ocupa de

---

<sup>4</sup>Art. 142. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos, pelo valor constante da declaração de bens ou pelo valor de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, caput).

§ 1º Se a transferência for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nessa declaração as ações ou as quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou dos direitos transferidos, hipótese em que não presumida a distribuição disfarçada de que trata o art. 528 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 2º).

participações societárias adquiridas em decorrência de integralização de capital com bens ou direitos.

Aqui, então, existe o cuidado da Lei Maior, estabelecendo a imunidade tributária para o ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis no artigo 156 e a União, com a competência tributária do Imposto sobre a Renda, na Lei n. 9.249, de 1995, art. 23, determinando uma maneira de realização de capital de pessoa jurídica como necessária a ser cumprida. Almeja-se, pelo próprio Estado, a robustez necessária, contabilmente, para uma empresa, esboçando-se a garantia universal dos credores.

E o leque de legislação aplicado ao contexto segue ampliando, pois, no artigo 13 da Lei das SAs, L. n. 6404, resta vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal. Importa o § 2º, dispondo “a contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital”. Vê-se, pois, cotidianamente, as contas não se equivalendo, dizendo aqui sobre o capital social integralizado e a quantia efetivamente investida.

Necessário que se afastasse, então, a atividade imobiliária preponderante para esse tipo de empresa.

## **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO ITBI**

Surge, então, o Supremo Tribunal Federal dispondo sobre o ITBI e o fez no Tema 796.

Afastando, ainda que pelo corte metodológico sempre imperioso, juízos de valor sobre a questão firmada no Supremo Tribunal Federal, acerca da delimitação - e cerceamento - do capital social circunscrito que restou ao montante efetivamente integralizado. Havendo, v.g. R\$ 1.000.000,00 (um milhão) em capital social constante de um contrato social e havendo imóveis com valor de R\$ 1.200.000, 00 pela decisão retrocitada mister haver pagamento do tributo sobre a base de cálculo de R\$ 200.000,00.

Caberia dizer que valores colocados na pessoa jurídica, por intermédio dos seus sócios, não pagam, via de regra, o Imposto sobre a Renda, ainda que sejam quantias introduzidas naquele patrimônio, além, claro daquilo

que concretamente se refere, ou seja, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis.

Concluiu o Tema 796:

- Imunidade do ITBI não alcança valor que excede capital integralizado.
- Tese aprovada: “A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado” (RE 796.376 /SC, Pleno, Rel. Min Alexandre de Moraes, j. 05/08/2020).

O Relator, Ministro Alexandre de Moraes, impõe contextualizar o conteúdo do que se entende por imunidade às avessas, ao dizer o que se resta à parte do que se entenderia abarcado em limitação constitucional ao poder de tributar.

Aliomar Baleeiro, trazendo comentários acerca da Constituição Federal de 1946, traz lições que remanescem incólumes no tempo, ante a retidão doutrinária. Sobre o sistema tributário nacional e as limitações constitucionais ao poder de tributar, Baleeiro<sup>5</sup> assevera:

O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais. (...) A violação dessas normas inexoráveis de competência caracteriza inconstitucionalidade pura e simples.

Retomando o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal. Além do conteúdo positivado em norma individual e concreta a que fizemos referência, o Relator também se ocupou de tratar sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (parte final do artigo 156, § 2º inciso I). Observados qualquer um dos quatro atos, não haverá a possibilidade de tributação da atividade imobiliária.

Assim pontua o Acórdão referente ao Tema 796 em questão, in litteris:

---

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. atual. Atualiza: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 2.

Essa distinção é importante, porque tem levado certa parte da doutrina e da jurisprudência a defender a não incidência do ITBI sobre o valor dos bens incorporados que for excedente ao do capital subscrito. Argumentam os defensores desta posição que qualquer incorporação de bens à pessoa jurídica é imune, pois as únicas exceções são aquelas expressamente definidas no final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88. Com essa alegação, propugnam que o intérprete não pode inovar criando outras hipóteses excepcionais.

(...)

É dizer, a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I.

Nesses últimos casos, há, da mesma forma, incorporação de bens, mas que decorre da “incorporação que é uma operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (art. 227 da Lei 6.404/1976 - Lei de Sociedades Anônimas); cisão - operação pela qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais empresas (art. 229 da Lei das S.A.); ou fusão - operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma nova sociedade que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei das S.A.).

Em todas essas hipóteses, há incorporação do patrimônio imobiliário de uma sociedade para outra, mas sem qualquer relação com a incorporação (integração) referida na primeira parte do citado inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, que alude à transferência de bens para integralização do capital.

Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I - “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” - revela uma imunidade

condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil. Isso fica muito claro quando se observa que a expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF.

Concluindo, traz, então duas situações capazes de permitir noções de conteúdo pragmático capitulado: a primeira parte da oração e a subsequente, cada qual com o seu arcabouço linguístico.

Dois contextos distintos que o julgamento do Supremo Tribunal Federal fez questão de apontar. No acórdão retrocitado, “a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I”, denominada “incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito” e a segunda parte “revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil”.

## **PERCEPÇÕES ATUAIS DO PANORAMA DE INCIDENCIA NORMATIVO - CENÁRIO**

A mutabilidade hoje vem a ser uma constante e se sobrepõe de forma avassaladora. Tanto para os que se fulcram em decisão prescritiva como para os que precisariam se colocar no dever-ser de cumpri-la<sup>6</sup>. Ainda que seja expedida pelo Guardião Maior da Constituição, os subterfúgios para o seu não imediato cumprimento surgem em fluxo.

---

<sup>6</sup> Assevera Paulo de Barros Carvalho: “Dentro de uma acepção ampla do vocábulo ‘legislador’ havemos de inserir as manifestações singulares e plurais emanadas do Poder Judiciário, ao exarar suas sentenças e acórdãos, veículos introdutórios de normas individuais e concretas no sistema do direito positivo”. *in* Curso de Direito Tributário 30 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 46.

Temos visto, havendo a contextualização jurisprudencial como a presente, abarcada pelo julgamento e fixação de tese, a judicialização de discussões, a despeito do que se entendia por segurança jurídica em decisão do Supremo Tribunal Federal.

Temos em conta, ainda, que o Código Tributário Nacional dispõe de maneira contente, em seu artigo 38<sup>7</sup>, que a base de cálculo do ITBI consubstancia-se no seu valor venal, o valor da operação, da transação tributável.

O Município não conta aqui com uma permissão para dizer qual seria tal base de cálculo. Se analisado o sistema de enunciados prescritivos trazidos no Código Tributário Nacional, percebemos a presença do artigo 148<sup>8</sup>, em que se permite o arbitramento sempre que sejam omissos ou não permitam fé.

Como exceção, aponta o artigo 148 as necessidades acima para que o Município possa atuar apontando tais prescrições por arbitramento, com obscuridade ou omissão.

Sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.113), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) estabeleceu três teses relativas ao cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) nas operações de compra e venda, Relator Min Gurgel de Faria, julgado em 24/02/2022:

- 1) A base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- 2) O valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo

---

<sup>7</sup> Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

<sup>8</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.



fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (artigo 148 do Código Tributário Nacional - CTN);

- 3) O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral.

Ora, se estamos, em verdade, diante de propriedade agrária familiar, em empresa com todas as premissas necessárias para o fornecimento das informações de capital social em contrato social e valores de operação para transmissão tributável normativamente previstos, somos capazes de rechaçar todo e qualquer movimento do ente Municipal que se oponha a tal conteúdo pragmático.

Pelos dispositivos, o ITBI não incidiria sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Hodiernamente e diante do que foi decidido quando da análise do Tema 796, e considerando o trecho do voto em que o Ministro Alexandre de Moraes afirma que a restrição à imunidade para as empresas predominantemente imobiliárias valeria apenas nas hipóteses de incorporação de bens decorrentes de reorganização societária (fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica), busca-se a judicialização no intuito de defender que, na integralização de imóveis ao capital social, não há tributação para todas as empresas, inclusive as do ramo imobiliário e aquelas que se denominam empresas Familiares.

Decisões em cenário desfavorável aduzem que, embora reconhecidamente o Ministro Alexandre de Moraes tenha se debruçado sobre o tema, e dito nominalmente sobre a imunidade incondicionada à atividade preponderante, tal questão não seria a linguagem prescritiva de norma individual e concreta, por não foi ser o tema do julgamento e não possuir, portanto, efeito vinculante.

Contrariamente ao apontado acima, recente decisão foi emanada pelo Órgão Máximo julgador dentro da cúpula máxima de um Tribunal de

Justiça, qual seja, do Distrito Federal, em arguição de inconstitucionalidade. O julgamento no TJDF foi unânime<sup>9</sup>.

O referido *decisum* trazido no referido Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, assegura que o ITBI “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”.

## CONCLUSÕES

O arcabouço necessário e primeiro para a interpretação, vem a ser a institucionalização do bem. A pessoa física perece, necessariamente. A pessoa jurídica tem a possibilidade de se perpetuar.

Realizado o corte metodológico, afastam-se juízos de valor sobre a questão firmada no Supremo Tribunal Federal, acerca da delimitação - e cerceamento - do capital social circunscrito que restou ao montante efetivamente integralizado, surgindo, então, o Supremo Tribunal Federal dispor sobre o ITBI e o fez no Tema 796.

Precisamos o sentido epistemológico de conteúdo pragmático para a imunidade tributária. Não como benesse do Estado, mas como sua habilidade para fazer realizar todo o pretendido do subsistema constitucional tributário. Evidente a lógica das relações minuciosamente observada.

Tivemos contextos distintos que o julgamento do Supremo Tribunal Federal fez questão de apontar. No acórdão retrocitado, “a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I”, denominada “incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito” e a segunda parte “revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil”.

---

<sup>9</sup> Processo n. 0705115-03.2021.8.07.0018.

Além disso, se estamos, em verdade, diante de propriedade agrária familiar, em empresa com todas as premissas necessárias para o fornecimento das informações de capital social em contrato social e valores de operação para transmissão tributável normativamente previstos, somos capazes de rechaçar todo e qualquer movimento do ente Municipal que se oponha a tal conteúdo pragmático.

Se o Código Tributário Nacional dispõe, em seu artigo 38, que a base de cálculo do ITBI consubstancia-se no seu valor venal, o valor da operação, da transação tributável, essa deve ser a premissa capaz de informar o alcance de possibilidades normativas.

E tal conteúdo, sentido e alcance pode inclusive ser construído fora do campo judicial, tendo em conta a possibilidade de antever, atualmente, todo o cenário desenhado, aqui englobando doutrina, jurisprudência e legislação para a norma individual e concreta.