Assunto: Incidência de ITBI na conferência de imóvel para integralização de capital

**CONSULTA**

A Consulente, na condição de sócia quotista majoritária, relata que em 16/12/2015 passou a integrar o quadro social da empresa …., integralizando o valor correspondente as suas quotas sociais, no montante de R$ 3.832.342,00 (três milhões, oitocentos e trinta e dois mil, trezentos e quarenta e dois reais), por meio da conferência de *seu único bem****,*** o imóvel matriculado sob o nº 33.049, no Livro 2 do Oficial de Registro de Imóveis e Títulos e Documento Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Avaré – Estado de São Paulo.

Esclarece a Consulente que a empresa adquirente tem por objeto social “(i) a compra e venda de imóveis próprios; (ii) a participação em empreendimentos imobiliários; (iii) a administração de bens próprios; (iv) a participação no capital social de outras sociedades como acionista ou quotista”, conforme se verifica da cláusula 3ª de seu contrato social.

Informa que em 20/12/2017 a Municipalidade de Avaré concedeu à Consulente certidão de não incidência temporária de ITBI, considerando o tributo inexigível nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, porém, condicionando a definitividade da medida a apresentação dos documentos exigidos por aquela Municipalidade.

Em 11/01/2019, entendendo não ser o caso de não incidência condicionada, a Consulente protocolizou junto à Municipalidade de Avaré requerimento de não incidência definitiva do ITBI, ante   a imunidade pura, o qual restou indeferido em 29/03/2019, sob o fundamento que a empresa adquirente “apresenta preponderância em sua receita na atividade imobiliária, visto que a totalidade da receita auferida é de origem de arrendamentos”.

Diante disso, a Municipalidade de Avaré procedeu ao lançamento do ITBI no valor atualizado de R$ 3.018.751,20, que representa o valor original de R$ 1.799.280,00 corrigido monetariamente, acrescido de juros e multa.

Para efetivar esse lançamento a Municipalidade de Avaré adotou como base de cálculo do imposto o *valor venal do imóvel arbitrado* de 17.0000 unidades fiscais por alqueire, conforme prescreve o Código Tributário do Município de Avaré, o que totalizou o valor de R$ 59.976.000,00, não obstante o valor da terra nua declarada no ITR do exercício de 2018 ser de R$ 25.212.615,06, e o valor utilizado para a integralização do bem ter sido o valor contábil de R$ 3.832.342,00.

Esses são os fatos, em síntese.

A Consulente pede nosso parecer acerca da legalidade ou não do lançamento do ITBI feito contra a empresa adquirente, formulando os quesitos ao final transcritos e respondidos.

**PARECER**

**Da imunidade pura e incondicionada na incorporação de bens para integralização de capital**

Toda interpretação jurídica há de obedecer ao princípio de hierarquia vertical das leis, partindo sempre do texto constitucional.

O art. 156, I da CF dispõe:

“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 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”;

Da leitura desse inciso I resulta, com lapidar clareza, a existência de duas orações segundo as regras elementares da gramática:

(a) Primeira oração: Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. É a imunidade pura, incondicional e autoaplicável.

(b) Segunda oração: “*Nem* (incide) 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”;

Essa segunda oração caracterizada pelo uso do advérbio “nem” expressa uma imunidade condicionada a não exploração pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil.

A expressão “nesses casos”, por óbvio, não alcança o “outro caso” referido na primeira oração de que falamos (1ª parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF).

**Da confusão da incorporação decorrente de conferência de bens com a incorporação decorrente de incorporação de empresa**

A incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF, 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.

Nos termos da lei de Sociedade Anônima, Lei nº 6.404/76, a incorporação é uma operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227). É claro que nessa operação os bens imóveis da empresa sucedida incorporam-se no patrimônio imobiliário da empresa incorporadora. A cisão é uma operação pela qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais empresas (art. 229). Também, nessa hipótese, há incorporação do patrimônio imobiliário para a outra sociedade em favor da qual foi destinada parcela do patrimônio da empresa cindida.

A fusão é uma 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). Igualmente nessa operação o patrimônio das empresas fundidas é incorporado pela nova sociedade.

Logo, anote-se que a palavra “incorporados” prevista na primeira parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da Constituição Federal é polissêmica, expressando vários sentidos como segue: a) incorporação por meio de conferência de bens; b) incorporação por meio de incorporação de pessoa jurídica; c) incorporação por meio de cisão; d) incorporação por meio de fusão; e) incorporação por meio de compra e venda; f) incorporação por meio de permuta; g) incorporação por meio de doação; h) incorporação por meio de dação em pagamento etc..

Enfim, é preciso que se interprete de cima para baixo e dentro da ordem jurídica como um todo, e não simplesmente por meio de uma linguagem, atribuindo à palavra “incorporação” um significado que ela não expressa, emprestando-lhe o sentido desejado pelo intérprete, escolhendo, dentre inúmeros significados contidos na mesma palavra, aquele que mais favorece o fisco. Não existe essa discricionariedade no campo do direito tributário inteiramente submetido aos rígidos princípios do regime de direito público. Voluntária ou involuntariamente o fisco municipal de Avaré incorreu em terrível*equívoco* ao confundir a incorporação de imóvel decorrente *de* *conferência de bens* para integralizar capital subscrito com a incorporação de imóvel decorrente *de incorporação de pessoa jurídica*.

Outro não é o entendimento da jurisprudência em conferir a imunidade pura e incondicional na transferência de imóvel para a pessoa jurídica a título de integração do capital subscrito, como ocorreu no caso sob consulta:

“APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO MUNICIPAL. PESSOA JURÍDICA. SOCIEDADE ANÔNIMA. REALIZAÇÃO DE CAPITAL MEDIANTE A TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS. NÃO INCIDÊNCIA DE ITBI (CF. ART. 156, § 2º, I; CTN, ART. 36). VOTO DIVERGENTE DO VOGAL.

1. Não há incidência de ITBI quando a propriedade do imóvel *entra* para a pessoa jurídica, desde que seja para realizar capital social (incorporação). Para esta regra não há exceção.
2. Também não há incidência quando o imóvel *sai*da pessoa jurídica (desincorporação ou transmissão subsequente), desde que seja por motivo de fusão, incorporação, cisão ou extinção (término da pessoa jurídica). A expressão *nesses casos* (CF. art. 156, § 2º, I) informa que não se refere à entrada do imóvel para realizar capital social, e sim à saída por meio de fusão, incorporação, cisão e extinção, sendo que também nesses casos não há incidência de ITBI, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou operações de *leasing.*
3. Por maioria, apelação desprovida” (Ap. Civ. nº 70047064720, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator Des. Irineu Mariani, j. 21-11-2012, *DJ*de 27-11-2012).

Repita-se, a regra geral é a não incidência do ITBI (imunidade), sendo que as exceções só têm aplicação em relação a transferência de imóveis para o patrimônio da pessoa jurídica nos casos de incorporação, fusão e cisão de pessoas jurídicas reguladas pela Lei nº 6.404/76.

Não se pode criar uma nova hipótese excepcional, como fez o fisco municipal de Avaré, a pretexto de interpretar o texto constitucional escudado no art. 36 do CTN, combinado com o seu art. 37:

“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 dois anos anteriores e nos 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 dois anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 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.”

O art. 36 e seu parágrafo único foram recepcionados pela Constituição de 1988 por se harmonizarem com o disposto no inciso I do § 2º, do art. 156 da CF.

Entretanto, o art. 37 do CTN, na parte em que conferiu idêntico tratamento ao disposto nos incisos I e II do art. 36, não foi recepcionado pela superveniente Constituição de 1988.

Apenas e tão somente para as hipóteses do inciso II, do art. 36, do CTN é que se pode validamente estabelecer os requisitos para fruição da imunidade tributária de conformidade com a *nova ordem constitucional superveniente.*

**Da exceção representada pela transferência total do patrimônio para a pessoa jurídica**

Há ainda outro argumento jurídico relevante para caracterizar a não incidência do ITBI no caso sob exame.

A Consulente transferiu *a totalidade de seu patrimônio composto por um único bem imóvel* para a empresa adquirente, em pagamento do capital subscrito dessa sociedade empresária.

Nenhum outro patrimônio representado por bens tangíveis ou intangíveis restou naquela sociedade.

Assim, tem aplicação o disposto no art. 37, § 4º do CTN, anteriormente transcrito:

“§ 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.”

É o caso sob consulta em que a empresa Consulente, na operação de conferência de bens do capital subscrito, transferiu a totalidade do seu patrimônio para a empresa adquirente.

Esse § 4º trata, portanto, de uma exceção à regra excepcional do art. 37 do CTN.          Aliás, esse § 4º, do art. 37 do CTN está reproduzido do Código Tributário do Município de Avaré, Lei Complementar nº 225, de 6-12-16 que no § 3º, do art. 216 assim prescreve:

“Art. 216.  O disposto no inciso V[[1]](http://haradaadvogados.com.br/parecer-juridico/" \l "_ftn1) do artigo anterior não se aplica quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil.”

…….

“§ 3º  Quando a transmissão de bens ou direitos for feita junto com a transmissão da totalidade do patrimônio de alienante, não se caracteriza a preponderância da atividade para os fins deste Artigo.”

Em suma, o Município de Avaré descumpriu o preceito constitucional, os dispositivos pertinentes do CTN e a sua própria legislação tributária que editou, ofendendo ao princípio da vinculação da administração a seus próprios atos.

**Base de cálculo**

Por fim, se devido fosse o ITBI, e não o é, a base de cálculo só poderia ser o valor da transmissão constante do instrumento respectivo, e não aquele arbitrariamente apurado pelo fisco municipal com base em sua equivocada legislação.

Para efeito de cálculo do ITBI o Código Tributário de Avaré dispôs em seu art. 227:

“Art. 227.  O alqueire de área de terras localizadas *na Zona Rural* deste Município, para efeito de *cálculo de valor venal* e recolhimento de ITBI será de 17.000 UFMA (dezessete mil Unidades Fiscais do Município de Avaré – UFMA), ou o valor constante na escritura ou instrumento particular de transmissão/cessão, aquele que for maior.”

Como se verifica, o Município de Avaré confundiu a delegação de competência para fiscalizar e arrecadar o ITR, que permite ao Município celebrar convênio com a Secretária da Receita Federal do Brasil e apropriar-se de 100% do produto de sua arrecadação (art. 153, §4º, inciso III da CF c.c art. 158, II da CF), com a competência tributária, que é indelegável e que continua inserida na competência privativa da União.

Essa competência tributária que abrange o poder de criar o imposto, aumentar, diminuir, isentar e extinguir o imposto é indelegável, conforme expressa disposição do art. 7º do CTN.

A base de cálculo insere-se no campo de definição pela lei tributária competente, por ser o elemento quantitativo do fato gerador da obrigação tributária.

Dessa forma, a lei municipal, ao eleger o valor venal da propriedade rural, ainda que para fins de ITBI, em 17.000 UFMA o alqueire, incidiu na violação da competência legislativa da União. Somente a lei federal pode definir o valor venal da propriedade rural. Aliás essa matéria está sob reserva de lei complementar. A base de cálculo da propriedade rural para fins de tributação é o valor fundiário, conforme dispõe o art. 30 do CTN, apurado conforme o art. 50 da Lei nº 4.504/64 e Lei nº 9.393/96 que possibilitam o encontro do Valor da Terra Nua Tributável – VTNt.

E esse VTNt é obtido pela multiplicação do Valor da Terra Nua (valor do imóvel com a exclusão de valores referidos no inciso I, do art. 10 da Lei nº 9.393/96, como os valores das construções, plantações, pastagens etc.), pelo coeficiente entre a área tributável (área total menos as áreas definidas no inciso II, do art. 10, como as de preservação permanente e de reserva legal) e a área total.

A propriedade rural não pode ter o seu valor venal definido como se tratasse de um imóvel de natureza urbana que são tributados por metro quadrado, porque as limitações administrativas ao uso da propriedade são infinitamente menores que aquelas situadas na zona rural.

Para o imóvel rural, o valor venal, assim como o valor de mercado repousa, exclusivamente, naquelas áreas passíveis de exploração agrícola ou pastoril. São excluídas para efeito de apuração do valor da terra nua e do valor da terra nua tributável as áreas abrangidas para reserva legal, as áreas de preservação ambiental, como as áreas situadas no raio de 50m da nascente de água, as áreas situadas na faixa de 15m ao longo de rio navegável, as áreas ocupadas por benfeitorias, as áreas alagadiças, bem como aquelas áreas que se situam em uma cota de 45º grau a contar da base do topo de morro ou colina.

Não pode cada Município, ainda que para o efeito do ITBI de sua competência impositiva, alterar o conceito de valor venal da propriedade rural, conhecido na doutrina e na jurisprudência como valor fundiário, sob pena de destruir a unidade nacional acerca do instituto da propriedade territorial rural.

Outrossim, o Município de Avaré, além de inovar o conceito de Valor Fundiário ou de valor da Terra Nua Tributável, legislou de uma forma parcial, consignando no art. 227 do seu Código Tributário, a adoção do valor venal do imóvel rural ou o valor constante na escritura ou instrumento particular de transmissão/cessão, prevalecendo o que for maior, incorrendo na violação do princípio da imparcialidade da legislação tributária. Se o fisco pode optar pelo critério que maior arrecadação lhe propicia segue-se que o contribuinte pode, igualmente, optar pelo critério que menor tributação lhe proporciona. Por isso, a legislação tributária não pode ser pró fisco, nem pró contribuinte, mas apenas pró *lege.*

Outrossim, nos expressos termos da dicção constitucional, o imposto é sobre a *transmissão dos bens imóveis* *e de direitos reais sobre imóveis*. E transmissão de propriedade se dá por meio de instrumento jurídico de compra e venda, de permuta, de doação, de incorporação, de cisão, de fusão e no caso sob consulta, por meio de integração do capital subscrito mediante conferência de bens imóveis.

Em todos esses atos de transmissão de propriedade imobiliária há o preço que é um elemento estrutural do contrato. Assim sendo, parece óbvio que a base de cálculo do ITBI deva ser o valor do preço consignado em qualquer um dos instrumentos de transmissão da propriedade imobiliária.

Por isso, a jurisprudência do TJSP pacificou a tese no sentido da incidência do ITBI sobre o valor do negócio jurídico tributado que é o valor efetivo da compra e venda, cabendo ao Município lançar mão do art. 148 do CTN caso ele discorde do efetivo valor da compra e venda declarado pelo contribuinte e consignado na escritura aquisitiva do imóvel.

Em consequência, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo declarou a inconstitucionalidade dos arts. 7º, 7º-A e 7º-B da Lei nº 11.154/91 na redação dada pela Lei nº 14.256/06 do Município de São Paulo, conforme ementa abaixo:

“EMENTA. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. Artigo 7º da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006, todas do Município de São Paulo, que estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa, implicitamente também questionou as disposições dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da mesma legislação municipal – Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU – Precedentes do STJ – Previsão contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, **como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelharia o “real valor de mercado do imóvel”** “Valor venal de referência”, todavia, que deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI – Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município – Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento – Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável – Providência que, de toda sorte, depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação, ao qual o ITBI não se submete – Artigos 7º-A e 7º-B que, nesse passo, subvertem o procedimento estabelecido na legislação complementar tributária, em afronta ao princípio da legalidade estrita, inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal – Inadmissibilidade, ainda, de se exigir o recolhimento antecipado do tributo, nos moldes estabelecidos no artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/91, por representar violação ao preceito do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal – Registro imobiliário que é constitutivo da propriedade, não tendo efeito meramente regularizador e publicitário, razão pela qual deve ser tomado como fato gerador do ITBI – Regime constitucional da substituição tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que nem tem lugar na espécie, haja vista que não se cuida de norma que autoriza a antecipação da exigibilidade do imposto de forma irrestrita – Arguição acolhida para o fim de pronunciar a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo.” (Arguição de inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, Rel. Des. Designado Paulo Dimas Mascaretti, *DJe* de 23-04-2015).

**Quesitos**

1. Incide ITBI sobre a conferência de bens para a integralização de capital social realizada pela Consulente, ao teor da primeira parte do inciso I, do § 2º do art. 156 da CF?

R: Não. O referido inciso I, conforme exaustivamente demonstrado no corpo deste parecer, contém duas hipóteses: a da imunidade pura, incondicionada e autoaplicável, e a da imunidade condicionada nos casos de transmissão imobiliária decorrentes de figuras societárias da incorporação, fusão e cisão. Não se pode confundir a incorporação decorrente de conferência de capital com a incorporação decorrente de incorporação de pessoa jurídica.

1. Considerando que o imóvel matriculado sob o nº 33.049, no Livro 2 do Oficial de Registro de Imóveis e Títulos e Documento Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Avaré – Estado de São Paulo, objeto de conferência de capital representa a totalidade dos bens da Consulente, tem aplicação o disposto no § 4º, do art. 37 do CTN?

R: Sim. O dispositivo legal apontado é de uma clareza solar dispensando maiores comentários.

1. Na eventualidade de se entender que o ITBI é devido no caso em epígrafe, qual o valor de sua base de cálculo?

R: Consoante jurisprudência atual que se conforma com a dicção constitucional – imposto sobre transmissão de bens imóveis – a base de cálculo é o valor da transmissão constante no título de transferência. No caso consultado é o valor consignado no instrumento de alteração contratual da empresa adquirente pelo qual operou-se a transmissão imobiliária por meio de conferência de bens, ou seja, R$ 3.832.342,00. Aplicando-se a base de cálculo referida no art. 30 do CTN tem-se o valor de R$ 25.212.615,06 que corresponde ao valor da terra nua para o exercício de 2018.

É o nosso parecer s.m.j.

São Paulo, 11 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_      \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Kiyoshi Harada                                 Marcelo Kiyoshi Harada

OAB/SP 20.317                                    OAB/SP 211.349

[[1]](http://haradaadvogados.com.br/parecer-juridico/" \l "_ftnref1) Não incidência de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoas em realização de Capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas.