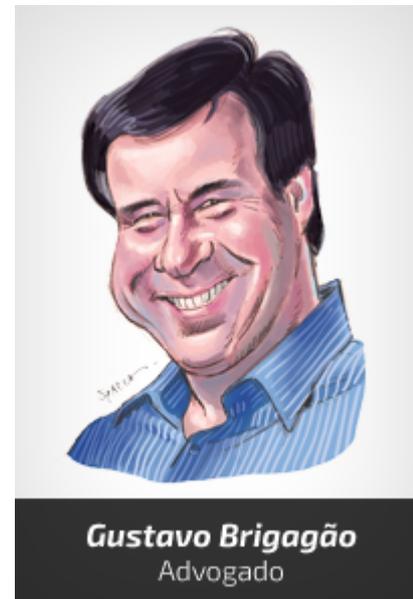


## Planejamento sucessório se beneficia das regras do ITBI

Spacca

Na semana passada, entre os dias 6 e 8 de agosto, ocorreu em Curitiba o *VII Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná*, organizado, com brilho e competência, pela Professora Betina Treiger Grupenmacher e presidido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho. O nosso colega de coluna Heleno Torres foi muito justamente homenageado pela vasta obra acadêmica produzida na sua vida profissional. Foi também homenageada postumamente a ministra Denise Martins Arruda, inclusive por meio do lançamento de um livro que leva o seu nome e compila uma série de artigos escritos pelos mais variados autores. Essa obra foi também coordenada pela Professora Betina.

Tratando do tema “Tributação: Democracia e Liberdade”, o Congresso contou com a participação de juristas e profissionais do Direito que, sob distintas bases teóricas, enfrentaram os principais problemas e perspectivas relacionados ao atual contexto da tributação no Brasil.



Desta vez, coube a mim tratar do planejamento sucessório em face das regras de incidência do ITBI.

Entre as modalidades dessa espécie de planejamento, uma das mais utilizadas é aquela que se consubstancia na criação das denominadas “holdings patrimoniais”, cujo capital é integralizado mediante o conferimento dos direitos e bens (móveis e imóveis) que compõem patrimônio de cuja sucessão se cuida. No passo seguinte, o quotista, antes detentor do patrimônio integralizado, doa, com reserva de usufruto e na proporção que entende correta (observados os limites da legítima), as quotas da nova sociedade aos seus herdeiros e sucessores.

Além de desburocratizar o processo sucessório, na medida em que, quando da morte do quotista doador, o usufruto será automaticamente extinto e o pleno domínio das quotas se consolidará nas mãos dos respectivos sucessores, a constituição dessas “holdings patrimoniais” serve, ainda, ao propósito de: (a) propiciar a melhor organização administrativa dos bens e direitos a ela transferidos; (b) melhor regular a forma como as deliberações serão tomadas; (c) diminuir a visibilidade (e conseqüente exposição) do detentor de um grande patrimônio, com todas as benesses relativas a questões relacionadas à sua segurança daí decorrentes; e (d) diminuir a carga fiscal incidente sobre as receitas produzidas pelos ativos transferidos, conforme o caso de que se trate.

Por ser tributo que onera a transmissão da propriedade imobiliária, a análise das regras relativas à imunidade do ITBI e às exceções que lhe são aplicáveis ganham fundamental importância quando se analisa a viabilidade da constituição da referida “holding patrimonial”.

E essa não é uma tarefa das mais fáceis porque, apesar de o ITBI ser um dos tributos mais antigos do nosso sistema (de fato, como já tive oportunidade de demonstrar nesta coluna, a tributação da transmissão da propriedade foi pela primeira vez prevista em 1809, um ano após a vinda da Família Real



para o Brasil) e ser regulado na Constituição e na lei complementar por um reduzido número de normas, a sua incidência provoca interessantes discussões, e a maior parte delas ainda aguarda solução definitiva por parte dos nossos tribunais superiores.

A imunidade referida acima está prevista no artigo 156 da Constituição Federal de 1988, abaixo transcrito:

“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.”

Importante notar que, conforme entendimento adotado pela jurisprudência do STF (RE 627815/PR, Tribunal Pleno, DJe-192, de 01-10-2013; RE 606107/RS, Tribunal Pleno, DJe-231, de 25-11-2013, entre outros), por se tratar de regra constitucional de imunidade tributária, a sua interpretação deve ser finalística, teleológica, e não literal como determina o artigo 111 do CTN. E qual teria sido a intenção do legislador constitucional ao excluir a incidência do ITBI naquelas circunstâncias? Não foi outra que não a de desonerar do ITBI as mutações patrimoniais imobiliárias havidas na criação de novas empresas e/ou em reestruturações societárias, tendo em vista que dessas práticas é de se esperar que decorra maior dinamismo e consequente incremento da economia nacional.

Procurou-se, também, excluir dessa desoneração aquelas empresas cuja atividade preponderante fosse relacionada a bens imóveis (compra e venda, locação entre outros), pois, nessas hipóteses, estaria havendo circulação de bens que seriam, eles próprios, objeto da exploração econômica, configurando, portanto, circulação de riqueza cuja exclusão de tributação não se justificaria.

As regras constitucionais acima transcritas foram reguladas pelos artigos 36 e 37 do CTN, que, com força de lei complementar, foram recepcionados pela Constituição Federal em vigor. Eis o que eles dispõem:

“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.

§ 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.”

Se compararmos a redação dos dispositivos constitucionais com aqueles constantes do CTN acima transcritos, verificamos que há nestes últimos norma no sentido de que o imposto também não incidirá na desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica dos bens e direitos que tenham sido objeto de integralização de capital, desde que a transmissão seja feita ao sócio/acionista que a realizou originariamente.

Há quem defenda que essa “não incidência” na desincorporação seria inconstitucional porque não expressamente prevista na Constituição Federal. Não me parece correto esse entendimento. De fato, se, como visto acima, o que se pretende com a regra de imunidade é incentivar as mutações patrimoniais decorrentes de investimentos em pessoas jurídicas mediante a desoneração do ITBI, não seria mesmo de se imaginar incompatível com essa premissa norma que impedisse a incidência do imposto no retorno dos respectivos bens imóveis ao patrimônio do investidor.

E vou além. A exigência de que o bem retorne especificamente ao sócio/acionista que realizou o investimento originariamente deve se referir exclusivamente às hipóteses de desincorporação (redução de capital), porque expressamente mencionadas, e não àquelas de extinção das sociedades, que têm abrangência muito mais ampla. Essa é a opinião de Hugo de Brito Machado, como se verifica no texto abaixo transcrito:

“(…) na hipótese de extinção da pessoa jurídica é irrelevante quem seja o destinatário dos bens transferidos.

(…) não nos parece que exista incompatibilidade entre a norma imunizante albergada pela



vigente Constituição Federal e a norma do art. 36, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Esta última na verdade não se aplica aos casos de extinção, que estão sob a incidência da primeira. Aplica-se, porém, aos casos de simples redução do capital social, com desincorporação dos bens imóveis ou direitos a eles relativos do patrimônio de pessoas jurídicas.”

(Comentários ao CTN, Vol. I., Atlas, SP, 2003, p. 399-400.)

Poder-se-ia argumentar que a possibilidade de retorno do bem a pessoa diversa daquela que fez o investimento originalmente daria ensejo à criação e à extinção de pessoas jurídicas com o único intuito de evitar-se a incidência do ITBI em operações que, na verdade, configurariam mera compra e venda de imóveis.

Essa hipótese deve ser examinada à luz das regras relativas à validade de planejamentos fiscais e, qualquer que seja a conclusão a que se chegue, jamais poderá servir de fundamento para limitar o real alcance da norma imunizante e, assim, evitar que ela atinja a finalidade para a qual foi criada, que é fazer com que a pessoa jurídica seja utilizada como instrumento legítimo para a viabilização de empreendimentos. Em outras palavras, não se pode pretender que as patologias restrinjam a aplicação das regras em um ambiente saudável.

Outro aspecto que gera controvérsia é o relativo à caracterização da atividade imobiliária preponderante, que, nos termos do texto constitucional, impede aplicação da regra de imunidade.

Como visto, no seu artigo 37, o CTN determina que restará caracterizada essa atividade preponderante caso mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição, decorra de operações de “venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”. No segundo parágrafo do mesmo dispositivo, determina-se ainda que, se a pessoa jurídica “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”.

A interpretação que me parece correta é a de que a verificação da atividade preponderante deve ser feita em dois períodos estanques de dois anos, um anterior e outro posterior à data em que a operação ocorre. Assim, para que as regras de imunidade não se apliquem, há que se verificar a existência de receita imobiliária preponderante no período anterior e, cumulativamente, no período imediatamente subsequente. Isso é o que está escrito no dispositivo do CTN acima referido.

Há, no entanto, precedente isolado do STJ que não admite essa interpretação. Transcrevo abaixo a respectiva ementa:

“TRIBUTÁRIO – ITBI: ISENÇÃO – ART. 37, § 1º DO CTN: INTERPRETAÇÃO.

1. O dispositivo indicado (...) não ordenou que fosse examinada situação fática concomitante: dois anos antes e também dois anos depois.
2. Interpretação errônea da Lei.” (REsp 11.941, 2ª Turma. Min. Eliana Calmon, 10.08.1999)



Mas, então, que formas alternativas haveria para a determinação da atividade preponderante, caso o precedente acima se torne jurisprudência pacífica? As autoridades fiscais costumam defender que o correto seria a apuração estanque em cada um dos períodos (nos dois anos anteriores ou nos dois anos posteriores) e, se a essa atividade for caracterizada em qualquer deles, isso já será suficiente para que a regra de imunidade não seja aplicável. Essa interpretação me parece equivocada porque vai de encontro ao que literalmente está disposto na norma de regência, que utiliza o conectivo “e” e não o “ou” para regular a hipótese, o que literalmente determina a necessidade de que essa apuração seja feita de forma cumulativa. Se a intenção do legislador fosse adotar o método alternativo, a redação do dispositivo teria sido outra. Inclusive, a adotada no texto em vigor demonstra o oposto, quando determina que, nos novos empreendimentos, dever-se-á adotar o prazo maior de 3 anos para a apuração da existência da atividade imobiliária preponderante. Se fosse correta a interpretação “alternativa”, bastaria, nos novos empreendimentos, condicionar a imunidade à não configuração da referida atividade preponderante nos dois seguintes à respectiva criação. Mas, não foi isso que fez o legislador. Como visto, ele preferiu a adoção de um período maior de três anos (subsequentes) para que a referida verificação fosse realizada.

Aliás, isso nos leva a uma terceira interpretação dessa regra de apuração, que, por ser intermediária, talvez seja a mais justa: aferir a existência da atividade preponderante pelo exame da média das receitas operacionais auferidas nos dois períodos (anterior e posterior à aquisição). Assim, a restrição constitucional somente ocorreria se a média de receitas auferidas em ambos os períodos fosse preponderantemente imobiliária.

Essa interpretação é a que mais se aproxima do que parece ter sido a vontade do legislador, quando regulou a apuração de atividade preponderante em novos empreendimentos: ter uma base maior de verificação das atividades exercidas pelo contribuinte, com o objetivo de evitar a influência de eventualidades.

Na jurisprudência, há um *obiter dictum* do ministro Humberto Gomes de Barros, abaixo transcrito, que parece corroborar essa interpretação:

“Seria, pois, necessária a demonstração de que durante os 4 anos a que se refere o parágrafo 1º [art. 37], não houve qualquer negócio imobiliário.” (Resp 448.527, 1ª Turma, 19.08.2003)

Um último aspecto relativo ao tema em exame que gostaria de trazer para discussão é o referente ao momento a partir do qual passam a ser devidos os acréscimos moratórios, caso apurada a existência de atividade imobiliária preponderante nos três anos subsequentes (nos empreendimentos novos) e nos dois anos seguintes (nos empreendimentos já existentes). Quando passariam a incidir os referidos acréscimos? No momento em que houve a transferência da propriedade do bem imóvel, por exemplo, na integralização do capital, ou no momento em que apurada a existência da referida atividade preponderante?

A resposta a essa pergunta pode ser encontrada com clareza no parágrafo terceiro do artigo 37 do CTN, segundo o qual, “verificada a preponderância (...), tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data”. Ou seja, apesar de mantidas as



---

características de valor do bem à época em que foi transferido, a obrigação tributária só se considera nascida quando ocorrida a verificação de preponderância.

E faz todo o sentido que seja assim. De fato, a existência de atividade imobiliária preponderante tem a natureza de condição resolutória no que diz respeito à aplicação das regras de imunidade do ITBI: elas valem, desde o primeiro momento, sob a condição de que não venha a se configurar, no futuro, atividade imobiliária preponderante. Caso implementada essa condição, as referidas regras deixam de produzir efeitos. Já a ocorrência do fato gerador, em uma visão inversa, está sujeito a condição suspensiva: a de que as regras de imunidade deixem de se aplicar ao evento. Como todos sabem, nos termos do artigo 117 do CTN, nas hipóteses em que o fato gerador está sujeito a condição suspensiva, ele só se considera ocorrido no momento do seu implemento.

Há precedente nesse sentido, que transcrevo abaixo:

“(...) Observe-se que é a imunidade que está sujeita a condição resolutória relativa à verificação de ulterior preponderância. E é exatamente essa imunidade sujeita à condição resolutória que impõe ao fato gerador como situação jurídica, a condição suspensiva. Assim, o fato gerador somente se aperfeiçoará se e quando, dentro do prazo respectivo, for demonstrada a preponderância que afasta a imunidade e concretiza o fato gerador do tributo.” (TJ-PR. Apelação Cível nº 987176-9, de 04/02/2014; no mesmo sentido: TJ/RS – Apelação/Reexame Necessário n. 70013338009, de 2/12/2006 e Agravo de Instrumento n. 70051978948, de 12/11/2012).

Portanto, caso se verifique a existência de atividade imobiliária preponderante, os acréscimos moratórios somente passarão a ser calculados após a data da respectiva constatação.

Em suma, esses foram alguns dos aspectos que abordei na minha exposição. Como disse no início desta coluna, apesar de antigo e regulado por poucas normas, o ITBI gera múltiplos questionamentos e a maioria deles ainda aguarda um posicionamento final por parte dos nossos tribunais superiores. Restamos esperar.

**Date Created**

13/08/2014