



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
GRADUAÇÃO EM DIREITO

Renatha Acatauassú Alves Corrêa

Aplicação da imunidade tributária do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) na constituição de *holdings* patrimoniais rurais.

Brasília - DF
2022

Renatha Acatauassú Alves Corrêa

Aplicação da imunidade tributária do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) na constituição de *holdings* patrimoniais rurais.

O presente trabalho será apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina Trabalho de Conclusão de Curso no âmbito da graduação de Direito da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP, sendo produzido pela orientação do professor Dr. Lucas Bevilacqua.

Brasília - DF
2022

Renatha Acatauassú Alves Corrêa

Aplicação da imunidade tributária do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) na constituição de *holdings* patrimoniais rurais.

O presente trabalho será apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina Trabalho de Conclusão de Curso no âmbito da graduação de Direito da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP, sendo produzido pela orientação do professor Dr. Lucas Bevilacqua.

Professor Dr. Lucas Bevilacqua
Professor Orientador

Professor Michell Przepiorka Vieira
Membro da Banca Examinadora

Professora Onízia de Miranda Aguiar Pignataro
Membro da Banca Examinadora

RESUMO

O presente estudo versa sobre a escorreita aplicação do precedente em matéria tributária - que diz respeito à imunidade em relação ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis- ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal – bem como na análise de como os municípios e Tribunais de Goiás estão aplicando o tema 796 em relação ao (in)deferimento do instituto na constituição das *Holdings* Familiares Rurais.

A questão do alcance da imunidade tributária do imposto de ITBI foi dirimida no ano de 2020, através do julgamento de repercussão geral RE 796.376/SC, a qual pacificou o entendimento condizente à imunidade tributária, originando, dessa maneira, o tema 796 do Supremo Tribunal Federal (STF).

Entretanto, apesar do tema ser pacificado no STF a temática tornou-se temerária, propiciando certa instabilidade jurídica diante o comportamento arbitrário adotado pelos fiscos municipais e Tribunais de Justiça goianos, os quais aplicam a tese 796 sem o devido *distinguish*.

Nesta toada, contribuintes que optam por criar sua empresa *holding* patrimonial rural encontram barreiras para seu planejamento sucessório e tributário. Isso porque os fiscos municipais e os Tribunais de Justiça de Goiás estão deturpando o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal.

Todavia, apesar da facilidade e benefícios em criar Holding Patrimonial Rural há óbice em relação ao deferimento da imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da CF, evidenciando os conflitos entre o fisco municipal e contribuinte, que deságua no judiciário.

Diante de tal cenário fiscos municipais e os Tribunais de Justiça vêm aplicando o tema 796 do STF de formas distintas em total desarmonia com seu real teor e com seus fundamentos, destoando, assim, da imunidade tributária prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da CF/88.

Palavras-chave: Imposto de Transmissão de Bens Imóveis- ITBI; Imunidade Tributária; *Holding* Patrimonial Rural; planejamento sucessório; planejamento tributário; elisão fiscal; RE 796.376/SC; Tema 796; precedente; *distinguish*.

ABSTRACT

The present study deals with the correct application of the precedent in tax matters - which concerns the immunity in relation to the Property Transfer Tax ("ITBI"), provided for in item I of § 2 of art. 156 of the Constitution of Brazil -, as well as in the analysis of how the municipalities and Courts of Goiás are applying theme 796 in relation to the institute's approval in the constitution of Rural Family Holdings.

The question of the scope of the tax immunity of the ITBI tax was settled in 2020, through the judgment of general repercussion "RE 796.376/SC", which pacified the understanding consistent with tax immunity, thus giving rise to "issue Theme 796" of the Supreme Court Federal (STF).

However, despite the issue being pacified in the STF, the issue became reckless, providing certain legal instability in the face of the behavior adopted by municipal physicists, who apply thesis Theme 796 without due distinguish.

In this vein, taxpayers who choose to create their rural heritage holding company face barriers to their succession and tax planning. corporate and tax structuring.

However, despite the ease and benefits of creating Rural Patrimonial Holding, there is an obstacle in relation to granting the immunity provided for in art. 156, § 2, I of the Constitution of Brazil, highlighting the conflicts between the municipal tax authorities and the taxpayer, which ends up in the judiciary.

Faced with such a scenario, municipal tax authorities and the Courts of Justice have been applying issue Theme 796 of the STF in different ways and in total disharmony with its real content and foundations, thus disagreeing with the tax immunity provided for in item I of § 2 of art. 156 of the Constitution of Brazil.

Keywords: Property Transfer Tax ("ITBI"); Tax Immunity; Rural Asset *Holding*; succession planning; tax planning; tax avoidance; RE 796.376/SC; Issue 796; precedent; *distinguish*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a Imunidade Tributária 9	
1.1 Perfil Constitucional da Imunidade Tributária	9
1.2 Perfil Constitucional da Imunidade relativa ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITBI).....	15
2. Afinal, o que é uma <i> Holding </i> Patrimonial Rural?.....	23
3 Imunidade tributária do ITBI nas <i> holdings </i> patrimoniais rurais.....	33
3.1 Precedente do Tema 796 (RE) conforme Supremo Tribunal Federal (STF) .	33
3.2 Aplicação do tema 976 pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás.....	41
4 Considerações Finais	51
REFERÊNCIAS:.....	54

INTRODUÇÃO

O presente trabalho está pautado em compreender se a *holding* patrimonial rural faz jus à imunidade tributária descrita no art. 156, §2º, I da Constituição Federal, analisando as regras aplicáveis à imunidade tributária destinada às pessoas jurídicas de direito privado, bem como compreender a *ratio decidendi* fixada no tema 796 pelo STF. Desse modo, o tema propõe analisar como os municípios e os Tribunais de Justiça do Estado Goiás – TJGO vêm aplicando o tema 796 do STF.

A temática ora proposta ganha vultosos contornos quando as demandas chegam ao Poder Judiciário por conflitos relativos à competência tributária, ou, até mesmo, ao indeferimento da imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da CF.

A relevância da temática se dá em virtude da decisão proferida em 2020, no Recurso Extraordinário nº 796.376, o qual gerou a fixação da tese do tema 796 do STF e que ainda esbarra em controvérsias diante sua escorreita aplicação.

E, ainda, sua relevância acadêmica se pauta na produção de conhecimento, tendo em vista a escassez de trabalhos acadêmicos envolvendo imunidade tributária e *Holding* Patrimonial Rural, acarretando o desconhecimento da temática por parte de alguns, e a centralização do conhecimento por parte de outros. Logo, o presente estudo visa, entre outros pontos, a disseminação da informação relativa à pessoa jurídica de direito privado, em específico a *Holding* Patrimonial Rural, bem como a exposição do tema imunidade do Imposto Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Dito isso, diante as previsões legais e normativas de cunho nacional, que tratam das hipóteses de imunidade delineada no art. 156, § 2º, I da Constituição Federal em relação à incidência do ITBI e da análise de como essa imunidade vem sendo aplicada diante a fixação do tema 796 do STF, questiona-se, **como o TJGO está aplicando a tese fixada no tema 796?** E ainda, pretende-se, verificar a aplicação do entendimento do STF na moldura fática *Holdings* Familiares Rurais, bem como examinar os limites da incidência da imunidade no ITBI em sua respectiva constituição.

Em um primeiro momento podemos citar que os municípios e os Tribunais de Justiça de Goiás vêm aplicando o tema 796 do STF de formas distintas, e por vezes em total desarmonia com seu real teor e com seus fundamentos, desobedecendo, assim, os ditames da imunidade tributária prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da CF/88.

Tendo como ponto de partida uma revisão bibliográfica sobre o tema, e uma abordagem generalizada para uma questão específica, o presente trabalho apoia-se no método dedutivo.

A pesquisa bibliográfica precede o reconhecimento do problema do presente trabalho, no momento em que atua como o passo inicial na construção efetiva do processo de investigação, ou seja, após a escolha de um assunto é necessário fazer uma revisão bibliográfica do tema eleito.

Partindo da concepção de que método é um procedimento ou caminho para alcançar determinado fim e que a finalidade da ciência é a busca do conhecimento¹., o método dedutivo mostra-se o ideal, pois partindo de uma parte geral e, a seguir, desce ao particular, o raciocínio dedutivo tem o objetivo de explicar o conteúdo das premissas². Ou seja, o método pressupõe a existência de verdades gerais já afirmadas que servem de premissa para se chegar, por meio dele, a novos conhecimentos.

Por fim, foi realizado estudo de caso, devido as suas vantagens, tais como o estímulo de novas descobertas, em função da delimitação e exploração do problema; enfatizando, dessa maneira, a multiplicidade de dimensões de um problema, focando-o como um todo, além de permitir uma análise em profundidade da fixação do tema 796 aplicado nas decisões do Tribunal de Goiás.

Como parte da metodologia utilizada para a construção do presente trabalho, a pesquisa foi feita a partir da utilização de processos judiciais, colhidos no Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, pesquisados entre os meses de julho a outubro de 2022, com as palavras-chave “tema 796” e “holding”, sendo encontrados 09(nove)³ demandas judiciais condizentes com a linha de pesquisa.

¹ PRODANOV, Cleber Cristiano. *Metodologia do trabalho científico*: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013. pg 24

² PRODANOV, *Ibid.* pg 27

³ Para fins didáticos a autora optou por descrever em nota de rodapé os processos. São eles:

- 1) 5ª Câmara Cível / Comarca De Jataí - Processo nº 5041922-87.2021.8.09.0093
- 2) 3ª Câmara Cível / Comarca De Caiapônia - Processo nº 5121047-58.2022.8.09.0000
- 3) 6ª Câmara Cível / Comarca De Anápolis - Processo nº 5191860-34.2018.8.09.0006
- 4) 6ª Câmara Cível / Comarca De Jussara - Processo nº 5307198-69.2021.8.09.0097
- 5) 6ª Câmara Cível / Comarca De Jussara – Processo nº 5307198-69.2021.8.09.0097
- 6) 4ª Câmara Cível / Comarca : Jussara - Processo nº 5329349-29.2021.8.09.0000
- 7) 2ª Turma Recursal dos Juizados Especiais / Comarca: 3º Juizado Especial da Fazenda Pública de Goiânia - Processo nº 5206847-32.2021.8.09.0051
- 8) 4ª Câmara Cível / Comarca De Porangatu - Processo nº 5286942-06.2021.8.09.0130
- 9) 6ª Câmara Cível / Comarca De Itajá - Processo nº 5627506-35.2020.8.09.0082

Por tratar-se de documentos oficiais – colhidos diretamente no site de pesquisa pública do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás - estes podem ser considerados como pesquisa documental, pois são processos históricos e oficiais⁴. Com o objetivo da pesquisa delimitado e dados colhidos, tem-se, então, que a apuração/interpretação dos dados perpassa pela análise quantitativa – ou seja, a quantificação de ocorrências -, bem como a análise qualitativa, uma análise mais sofisticada, trazendo à luz importantes relações entre atores e tópicos envolvidos⁵.

1 Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a Imunidade Tributária

1.1 Perfil Constitucional da Imunidade Tributária

O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, em prol de sua manutenção e conservação, depende de recursos financeiros para a realização de seus objetivos previamente definidos. A tributação é inerente ao Estado⁶, e a busca de recursos privados para o manejo do Estado é uma constante ao longo da história.

Os empasses e exageros relacionados à tributação sempre estiveram presentes em debates políticos, debates públicos e nas agendas políticas dos governantes, independentemente do regime político adotado.

Neste sentido, os problemas encontrados nesta área tributária despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes – levando em consideração o histórico de abusos cometidos ao longo dos tempos, como, por exemplo, o excesso da tributação, cobrança envolvendo violência, constrangimento, restrição de direitos⁷.

Mais do que procedimentos, a Constituição instituidora do Estado Democrático de Direito exprime a determinação da realização substantiva dos

⁴ OLIVEIRA, Fabiana Luci de; SILVA, Virgínia Ferreira da. Processos judiciais como fonte de dados: poder e interpretação. Sociologias, Porto Alegre, ano 7, nº 13, jan/jun 2005, p. 244-259

⁵ OLIVEIRA 2005, *Ibid*.

⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 13. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. Pg. 22

⁷ PAULSEN, 2021, *Ibid*. Pg. 22

direitos sociais, de cidadania e aqueles relacionados à terceira dimensão de direitos, assumindo, desta forma, uma feição de transformação das estruturas da sociedade⁸.

Considera-se que a Constituição ocupa um nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva⁹, pois é na referida carta constitucional que se enumerará os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e das pessoas físicas e jurídicas¹⁰. A supremacia normativa da Constituição pode se expressar no próprio texto constitucional, através da cláusula de supremacia, como também pode ser implícita, isto é, se deduz pela interpretação sistemática de dispositivos constitucionais¹¹.

Neste contexto, na medida em que a Constituição aglutina tais valores substantivos, adquire fundamental relevância o papel da justiça constitucional¹², sendo-lhe destinada uma atuação concreta em relação à verificabilidade acerca do conteúdo (adjetivo e substantivo) dos atos e procedimentos legislativos e administrativos. Por sua vez, a jurisdição constitucional está vinculada à eticidade substantiva da comunidade, e os tribunais podem agir no intuito de aproximar a norma da realidade¹³.

Sendo assim,

a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz. Afinal, são elas que protegem os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais¹⁴.

Nesta perspectiva, a sujeição do Estado alocou a tributação no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, tendo como partes o Estado credor e o contribuinte devedor, cada qual com suas prerrogativas¹⁵, cingindo tanto as questões materiais como as garantias formais, procedimentais e processuais¹⁶.

⁸ STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição Constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. 710 p 86

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso De Direito Constitucional Tributário*. Editora Malheiros Editores Ltda. pg 34

¹⁰ CARRAZZA, *Ibid.* pg.34

¹¹ DIMOULIS, Dimitri. *Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais*. 4 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016 pg. 46

¹² STRECK, 2002, *op. cit.* Pg 34

¹³ STRECK, 2002, *Ibid.* Pg 35

¹⁴ CARRAZZA, *op. cit.* pg. 36

¹⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. pg 42

¹⁶ PAULSEN, 2021, *Ibid.* Pg 42

Em relação ao estudo jurídico e sistematização do Direito Tributário, este tem sua autonomia legislativa, enquanto disciplina jurídica autônoma, datada em 1919, com a entrada em vigor do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung* – RAO), no dia 23 de dezembro¹⁷. Seu estudo se deu uma forma abrangente, coordenada e com a formulação de princípios e conceitos básicos que o separam da ciência das finanças, do direito financeiro e do Administrativo¹⁸.

O referido código, bem como o arcabouço doutrinário alemão da época, imprimiu forte influência na elaboração do Código Tributário Nacional Brasileiro de 1966¹⁹, vigente ainda nos dias atuais. Entretanto, tem-se por Lei Fundamental Tributária a própria Constituição Federal²⁰.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, dispõe, em seu corpo escrito, um título específico ao ramo do direito tributário, organizado no “TÍTULO VI: Tributação e Orçamento”, dispostos nos artigos 145 a 169, que regula tanto o “Sistema Tributário Nacional”, disposto no Capítulo I, art. 145 a 162; quanto regula as “Finanças Públicas”, com disposição no Capítulo II, arts. 163 a 169.

Tal formulação específica, e até pormenorizada, para um âmbito material faz com o Direito Tributário Brasileiro tenha seu fundamento, ainda que não seja exclusivo ou pleno, na própria Constituição, levando em conta os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, bem como as regras de competências dos entes tributantes que estão previamente dispostas e disciplinadas no texto constitucional.

Interessante pontuar que

No Brasil, foi com a Emenda Constitucional 18/65 que, pela primeira vez, se teve estruturado um sistema tributário, logo em seguida surgindo o Código Tributário Nacional, de 1966, cujo projeto foi apresentado ainda no exercício da competência atribuída à União pela Constituição de 1946 para legislar sobre direito financeiro²¹.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, trata de normas gerais em matéria de legislação tributária enquanto dispõe sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou regula as limitações constitucionais ao exercício da

¹⁷ TEODOROVICZ, Jeferson. A Experiência Tributária Alemã e a Repercussão Germânica na Ciência do Direito Tributário Brasileiro. *Revistas do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - Direito Tributário Atual* nº 38, 30p.

¹⁸ PAULSEN, *op. cit.*, p 42

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5 ed. São Paulo : Saraiva, 2012. pg 62

²⁰ CARRAZZA, *op. cit* Pg 1159

²¹ PAULSEN, 2021, *op. cit.* pg 43

competência tributária²² - satisfazendo, de forma harmoniosa, o art. 146 da Constituição, a saber:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária

Nota-se que *dispor* sobre conflitos de competência em matéria tributária não significa dirimi-los; tampouco, *regular* as limitações ao poder de tributar pode ser traduzido como criar, ampliar, restringir ou anular essas limitações, pois são constitucionais e estão sob reserva de emenda constitucional²³

Pontua-se que, em relação às limitações ao poder de tributar estes já existem na Constituição cabendo, tão somente, Lei Complementar – atualmente regida pela Lei nº 5.172/1966 - desdobrar os comandos constitucionais pertinentes, que, de onde em onde, se apresentam embaciados²⁴, ou seja, apenas dar-lhes fiel cumprimento, facilitando-lhes a execução.²⁵

Ainda na esfera tributária, a Constituição Federal, na Seção II, instituiu um capítulo exclusivo, referente às “Limitações do Poder de Tributar”, disciplinados nos arts. 150 a 152, o qual traz em seu bojo, mas não de modo exaustivo e/ou completo, as hipóteses de imunidade e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco²⁶ dentre outros.

Apesar de sua profundidade regulatória, Sistema Constitucional Tributário Brasileiro é qualificado como aberto, pois

as limitações expressas são estabelecidas “sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes” (art. 150), que, por sua vez, “não excluem outros (direitos e garantias) decorrentes do regime e dos princípios por ela (Constituição) adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (art. 5º, § 2º)²⁷.

Ou seja,

aberto não apenas no sentido de um sistema capaz de desenvolvimento, como o são os sistemas vertidos em linguagem, mas no sentido de um sistema que expressamente reenvia a outras normas não expressamente

²² CARRAZZA, *op. cit.* p 1090

²³ CARRAZZA, *op. cit.* p 1159

²⁴ CARRAZZA, *ibdi.* pg 1091

²⁵ CARRAZZA, *ibdi.* pg 1091

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações ao Poder de Tributar 8.ed.– Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1410 pg. Pg. 373

²⁷ ÁVILA, *op. cit.* pg61

previstas no Sistema Tributário Nacional, mas em outras partes da Constituição²⁸.

Pois bem, a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), a qual estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações²⁹. A imunidade, portanto, é um fenômeno de natureza constitucional³⁰, é regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente³¹.

Nesta toada, as imunidades não são princípios, mas regras de exceção, no sentido de que somente adquirem significado quando postas em correlação com as normas que repartem a competência tributária³².

Competência tributária, por sua vez, é

resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência). A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.³³

Sendo normas denegatórias de competência, as imunidades só podem ter sede exclusiva na Constituição, a qual rígida e exaustivamente atribui e delimita o poder tributário das pessoas públicas estatais³⁴

Neste sentido, as imunidades possuem como pressupostos:

1. São normas que somente atingem certos fatos e situações amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
2. Reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;
3. E, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), tem eficácia ampla e imediata;
4. Criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.³⁵

A imunidade, portanto, é uma norma que estabelece a incompetência³⁶, que configuram proibições ou deveres de omissão aos entes estatais e permissões

²⁸ ÁVILA, *Ibid*, pg 162

²⁹ BALEEIRO, *op. cit.*,pg .374

³⁰ CARRAZZA, *op. cit.*,pg 1155

³¹ BALEEIRO, *op. cit.*,pg 374

³² ÁVILA, *op. cit.*,pg 134

³³ ÁVILA, *Ibid.*,pg 272

³⁴ BALEEIRO, *op. cit.*,pg 662

³⁵ BALEEIRO, *Ibid* pg. 375

explicitas do ponto de vista do contribuinte³⁷. Entretanto, as imunidades somente adquirem sentido e função uma vez relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem³⁸. Ou seja, as imunidades são formas de exoneração endógenas, cujas regras de incompetência que atuam, logicamente e não sucessivamente, no interior das normas de atribuição de poder tributário, limitando o seu campo de abrangência³⁹.

Denomina-se endogenia como as normas que atuam na estrutura interna de outras normas, de normas de estruturas, ou seja, são normas de estruturação de outras, fatores de modelação, conformação e delimitação⁴⁰.

A imunidade tributária traz sem seu arcabouço duas acepções, uma ampla e a outra restrita, que podem ser descritas como:

uma, *ampla*, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábula rasa do princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens. E, outra, *restrita*, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresse, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações⁴¹.

Nesta perspectiva, a efetividade das limitações ao poder de tributar não depende, apenas, de sua mera disposição no texto constitucional, mas em vez disso, de serem elas, ou não, construídas pelo Poder Judiciário⁴² - como por exemplo, o direito criado por meio de precedentes, o qual não deve ser alterado por circunstâncias exclusivamente interna do órgão que os produziu⁴³.

³⁶ BALEEIRO, ibdi., pg. 375

³⁷ BALEEIRO, ibdi., pg. 376

³⁸ BALEEIRO, ibdi., pg. 378

³⁹ BALEEIRO, ibdi., pg. 661.

⁴⁰ BALEEIRO, ibdi., pg. 662

⁴¹ CARRAZZA, op. cit.,pg. 1155

⁴² ÁVILA, op. cit.,pg 616

⁴³ BARIONI, Rodrigo. O que podemos aprender sobre precedentes em um recente julgamento da Suprema Corte dos EUA?. Revista de Processo. vol. 312. ano 46. p. 279-299. São Paulo: Ed. RT, fevereiro 2021. pg 12

1.2 Perfil Constitucional da Imunidade relativa ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITBI)

Por todo o exposto, considera-se que o domínio do direito constitucional é fundamental para a compreensão do direito tributário, absolutamente condicionado constitucionalmente no que diz respeito às possibilidades de tributação e ao modo de tributar, bem como aos princípios que regem a tributação⁴⁴.

Isso porque, o texto constitucional traz sem seu bojo algumas situações consideradas como emblemáticas e deveras significativas, pois giram em torno dos impostos e foram forjados pelo constituinte, em nome do povo brasileiro, para preservar valores sociais, religiosos, educacionais e etc⁴⁵. Os dispositivos estão disciplinados na Constituição Federal em seus arts. 149, § 2º, I; 150, VI, "a" a "d"; 150, § 2º; 153, §§ 2º, II, 3º, III, e 4º; 155, § 2º, X, "a" a "c"; 156, II, *in fine*; 156, § 2º, I; 184, § 5Q; e 195, § 7º⁴⁶.

Ademais, o Código Nacional Tributário (CTN) não define os casos de imunidade, nem mesmo pode restringir ou alargar a imunidade tributária, cabendo, apenas obedecer às imunidades já previstas na Carta Constitucional.

Dentre as imunidades ditas como emblemáticas acima, destaca-se a imunidade específica prevista no art. 156, § 2º, I, a qual pressupõe:

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;

A imunidade prevista no art. 156, § 2º, II da Constituição Federal refere-se ao imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, de cunho meramente fiscal – ou seja, para arrecadar renda – decorrente do fato gerador transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão

⁴⁴PAULSEN, op. cit.,pg 45

⁴⁵CARRAZZA, op. cit.,p 1156

⁴⁶CARRAZZA, op. cit.,p 1156

física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição⁴⁷.

O Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos (ITBI), possui previsão constitucional, em seu art. 156, II da CF, bem como nos arts. 35 a 42, localizados na Seção III - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, do Código Nacional Tributário (CTN), cabendo à lei ordinária de cada Município, ou do Distrito Federal, regulamentar a matéria, bem como determinar o contribuinte do imposto, podendo ser o comprador ou vendedor⁴⁸.

O Código Nacional Tributário assim o prevê:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:
I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

A Constituição Federal estabeleceu, portanto, a competência tributária dos entes federativos, atribuindo ao Distrito Federal e aos Municípios da situação do bem do objeto de tributação, conforme o disposto no art. 156,II da CF. A discriminação constitucional de impostos gera o duplo efeito, um positivo, à medida que confere à entidade política contemplada a exclusividade de tributação; e efeito negativo, à medida que veda à entidade política não contemplada o exercício da competência tributária⁴⁹.

O objeto da tributação pelo ITBI pode ser entendido, com o devido suporte do Código Civil Brasileiro (CC), bem como o Código Comercial, aqueles descritos no corpo do art. 156, II da CF, a saber:

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.

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016. Pg 568.

⁴⁸ MAMEDE, Gladston. Série Soluções Jurídicas - Holding Familiar e suas Vantagens. MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário / Alexandre Mazza. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.pg 776

⁴⁹ HARADA, Kiyoshi. ITBI: Doutrina e Prática. 3. Ed. Ver. Ampl. – Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. Ebook.

Aponta-se que ao objeto da tributação – bens imóveis e direitos reais sobre imóveis – a Constituição determinou que sua regulação adviesse do direito comum, ou seja, no que tange conteúdo, alcance, conceitos e formas acerca de bem imóveis e de direitos reais estes estão previstos no Código Civil, de cunho vinculante, não podendo a lei tributária introduzir novos conceitos, bem como alterar e/ou modificar o seu entendimento, por força do art. 110 do CTN, vejamos:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Adentrando na temática desenvolvida, a aquisição da propriedade pode ocorrer de forma originária ou derivada. Na primeira forma, a aquisição é direta e independentemente de interposição de outra pessoa, o adquirente faz seu o bem, que lhe não é transmitido por quem quer que seja – são modos originários de aquisição da propriedade a ocupação, especificação e acessão⁵⁰.

O Código Civil contempla cinco formas de acessão, discriminadas no art. 1.248, a saber:

Art. 1.248. A acessão pode dar-se:
I - por formação de ilhas;
II - por aluvião;
III - por avulsão;
IV - por abandono de álveo;
V - por plantações ou construções.

E em todos os casos previstos no referido artigo depende do concurso de dois requisitos. O primeiro é entendido como a conjunção entre duas coisas, até então separadas; e, segundo, o caráter acessório de uma dessas coisas, em confronto com a outra. A coisa acedida é a principal, e a coisa acedente, a acessória⁵¹. Por sua vez, modo derivado tem como pressuposto um ato de transmissão por via do qual a propriedade se transfere para o adquirente, por transcrição, para bens imóveis, ou tradição, para bem móveis⁵².

Pois bem, no que tange ao objeto de tributação do ITBI, tem-se o entendimento de “bens imóveis, por natureza ou acessão física” aquele descrito no art. 79 e complementado no art. 80, I ambos do CC, a saber:

⁵⁰ MONTEIRO. Washington de Barros, 1910 – Curso de Direito Civil. – São Paulo: Saraiva, 1985

⁵¹ MONTEIRO, 1985, *Ibid.*, p 112

⁵² MONTEIRO, 1985, *Ibid.*, p 101

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

Têm-se como bens imóveis aqueles denominados “bens de raiz”, ou seja, são os que absolutamente não se podem transportar sem alteração de sua essência, tais como: o solo, com uma superfície, com os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores, os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo⁵³.

Por outro lado, a expressão “direitos reais sobre imóveis” recai sobre o direito real, elencado no art. 1.225 do CC, o qual

consiste no poder jurídico, direto e imediato do titular sobre a coisa, com exclusividade e contra todos. No polo passivo, incluem-se os membros da coletividade, pois todos devem abster-se de qualquer atitude que possa turbar o direito do titular. No instante em que alguém viola esse dever, o sujeito passivo, que era indeterminado, torna-se determinado⁵⁴.

Interessante notar que a aquisição dos direitos reais sobre imóveis dar-se-á mediante o registro no Cartório de Registro de Imóveis, conforme previsão do art.1.247 do CC, de modo a promover a publicidade do ato.

Vejamos o art. 1.247 do CC, *in verbis*:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código

Para além do art. 1.247 do CC, a ratificação da validação do negócio jurídico é condicionada à escritura pública que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País, conforme previsão do art. 108 do CC, sob-risco de invalidade do negócio jurídico, conforme dispõe o art. 166, V do CC.

Posto isso, o registro é considerado como indispensável para a constituição do direito real entre vivos, bem como sua transmissão, haja vista que no momento do registro opera-se a afetação da coisa pelo direito, nascendo o ônus que se liga à coisa (princípio da inerência), que a ela adere e a segue, qualquer que sejam as vicissitudes que sofra a titularidade dominial⁵⁵.

⁵³ NERY, Rosa Maria de Andrade; Nery Junior, Nelson. Código Civil Comentado. 11ª edição. Pg 750.

⁵⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro volume 5 – 15. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. 680 p; pg 204

⁵⁵ GONÇALVES, 2020, *Ibid.*, pg 207

No ano de 2022, o tema, relacionando ao registro, foi afetado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de Repercussão Geral, Tema 1124, o qual ficou firmado o entendimento consolidado no sentido de que o fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente se aperfeiçoa com a efetiva transferência do bem imóvel, que se dá mediante o registro⁵⁶.

Nesta linha, a interpretação do dispositivo art. 35 do CTN, que diz respeito ao ITBI, tem como fato gerador o disposto no art. 156, II da CF, cuja transmissão há de ser onerosa, a incidência do imposto dar-se-á por ocasião da lavratura de escritura pública, sendo que os tabeliães podem ficar proibidos de praticar este ato atinente ao seu ofício se não for feita prova de seu pagamento⁵⁷.

Como dito, a jurisprudência é pacífica ao entendimento de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dará mediante o registro no cartório de imóveis. Entretanto, há divergências, inexistido, inclusive, jurisprudência, no tocante à incidência do ITBI na cessão de direitos de compra e venda, ausente a transferência de propriedade pelo registro imobiliário, conforme descrito nos embargos de declaração acolhidos no ARESp 1.760.009, no Tema 1.124, de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesta lógica, dado o fato gerador ocorrer somente mediante o registro no cartório de imóveis, tem-se, portanto, a figura dos contribuintes, disposto no art. 42 do CTN, o qual prevê como contribuinte do imposto qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Em decorrência de o imposto ter por fato gerador uma riqueza do contribuinte - no caso em tela, a transmissão *inter vivos*, por ato oneroso - o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tais riquezas⁵⁸. Assim é que, tributada a propriedade, a base de cálculo (prevista no art. 4º e 38 do CTN) é o seu valor venal.

O CNT, em seu art. 38, dispõe que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, que corresponde ao valor considerado para

⁵⁶ Tema 1124; *Leading Case*: ARE 1294969

⁵⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022. E-book. pg 354.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. 13. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. Pg 70

as negociações de imóveis em condições normais de mercado⁵⁹. Entende-se, portanto, como base de cálculo o valor real da venda do imóvel ou de mercado⁶⁰.

A legislação municipal, por sua vez, tem o costume de estabelecer um piso mínimo, dispondo que não poderá ser calculado sobre valor inferior ao bem, utilizado no exercício para o cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)⁶¹, o qual é atualizado monetariamente, no período compreendido entre 1º de janeiro e a data de ocorrência do fato gerador .

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, que deve considerar o valor de mercado do imóvel individualmente determinado, afetado por fatores específicos como o estado de conservação.

As teses fixadas foram:

- 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 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 unilateral⁶².

De outro lado, caso a declaração do contribuinte, que conste sua operação de compra e venda, não merecer fé e/ou caso seja omissa, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço⁶³.

Foi atribuído ao Senado Federal a fixação de alíquotas máximas ao ITBI, conforme previsão do art. 155, § 1o, IV, da CF, ficando a cargo dos municípios de Distrito Federal fixarem alíquotas, através de lei ordinária, respeitando a capacidade econômica do contribuinte. E, ainda, é vedado aos entes estabelecer a progressividade por não haver expressa previsão constitucional.

Conforme entendimento sumular:

Súmula 656

⁵⁹ RECURSO ESPECIAL Nº 1.937.821 - SP (2020/0012079-1); RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA

⁶⁰ PAULSEN, 2022, op. cit. pg 157

⁶¹ PAULSEN, 2022, Ibid., p 358

⁶² RECURSO ESPECIAL Nº 1.937.821 - SP (2020/0012079-1); RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA

⁶³ Art. 148 Código Nacional Tributário.

É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

Em relação à imunidade destinada ao ITBI, este não é aplicado, em alguns casos, de forma automática - como, por exemplo, a pessoa jurídica adquirente fica condicionada à apuração de preponderância da atividade imobiliária, como venda e/ou locação, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição, a contar da data do registro.

Tal entendimento é ratificado pelo art. 37 do CTN, que assim o determina:

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.

A despeito do perfil constitucional tributário do ITBI, ora aqui descrito de forma minuciosa, é válido ter em mente que certa circunstância prática pode restringir a possibilidade dos contribuintes realizarem a integralização de cotas com imóveis sem o recolhimento do imposto. Trata-se, portanto, da possível oposição de notários e tabeliães,

os quais se sujeitam a penalizações e atribuições de responsabilidade no caso de lavratura, registro, inscrição ou averbação de matrícula sem a existência de prova do recolhimento do ITBI ou do reconhecimento administrativo de não incidência, como a imunidade do bem⁶⁴

Tal negativa é uma realidade em alguns municípios e Distrito Federal. A oposição ao deferimento das imunidades tributárias, previstas no art. 156, § 2º, II da Constituição Federal, fez com que vários contribuintes ingressassem na justiça local, onde o bem está inscrito, pleiteando a revisão da decisão denegatória, e assim, gozar da imunidade constitucional.

⁶⁴ SHINGAKI, Mário. Gestão De Impostos - Para Pessoas Físicas e Jurídicas. - 9º edição – São Paulo: Saint Paul Editora, 2016.

Pode-se considerar a confusão interpretativa originou-se com a disposição do art. 36 do CTN, o qual prevê, *in verbis*:

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.

Diante a controvérsia ao entendimento se haveria a incidência, ou não, ao fato gerador, diante as transações societárias de fusão, incorporação e cisão os contribuintes pautaram-se no julgado do Supremo Tribunal de Justiça, STJ, Resp 242. 721/SC, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO - ICMS - COMERCIAL - SOCIEDADE COMERCIAL - TRANSFORMAÇÃO - INCORPORAÇÃO - FUSÃO - CISÃO - FATO GERADOR - INEXISTÊNCIA.

I - Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial

II - A sociedade comercial - pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes daqueles relativos aos condôminos (Kelsen). III - Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente, comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil. IV - A transformação em qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS.

(REsp 242.721 - SC - 1ª T. Rel. p/ acórdão Min. Humberto Gomes de Barros - j. 19.6.2000 - DJU 1 de 17.9.2001, p. 112)

O atrito entre contribuintes e fisco chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF), em 2005, originando o tema 796, o qual decorre acerca da integralização de bens e a incidência do fato gerador. O tema fora solucionado, e tem-se, agora, o entendimento: .

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I).

2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito.

Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI.

3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "A imunidade em relação ao 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".

Diante a fixação da tese de que a imunidade em relação ao 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, busca-se identificar como as decisões relativas à temática vêm sendo aplicadas ao âmbito da Justiça de Goiás.

2. Afinal, o que é uma *Holding Patrimonial Rural*?

Um dos maiores dilemas da existência humana gira em torno da morte. Para além de todo o sentimento de saudade e amor por seus familiares, fica o sentimento latente de impotência diante o fato de não poder mais assistir e planejar com os seus. Os sonhos e projetos construídos até o momento do falecimento se esvaecem ao tempo, ficando a cargo de seus sucessores darem continuidade, ou não, aos sonhos até então construídos e percorridos.

Pode-se considerar que uma das intenções dos chefes de família, ao trilhar e construir uma estrada empresarial de sucesso, somado, no decorrer dessa caminhada, atividades de um patrimônio que proporcionem segurança financeira à família, é ver a continuidade de seus negócios, protegendo a riqueza construída durante os anos, e dando continuidade ao negócio familiar.

Entre sonhos construídos, temos como exemplo a constituição de empresas, aquisição de bens imóveis e/ou móveis que serão repassados a seus sucessores legítimos. Para evitar maiores aborrecimentos e desgastes emocionais com o inventário e partilha é comum patriarcas/matriarcas procurarem alternativas menos dolorosas psicologicamente, mais rentáveis economicamente e mais céleres.

O planejamento sucessório pode ser conceituado como a

adoção de medidas preventivas pelo titular do patrimônio com relação ao destino de seus bens após a morte, visando à preservação do patrimônio adquirido no decorrer da vida pelos sucessores, conseqüentemente, a redução da carga tributária incidente na transmissão causa *mortis* do patrimônio⁶⁵.

⁶⁵ ARAUJO, Dayane de Almeida. Planejamento Tributário aplicado aos instrumentos sucessórios. São Paulo: Almedina, 2018. PG 35

Dentre as possibilidades existentes de planejamento sucessório, destaca-se a figura das *Holdings* Patrimoniais ou Familiares, isso porque ela pode ser entendida como o elo entre o empresário e família e o seu grupo patrimonial⁶⁶, nascendo com a intenção de garantir a manutenção do patrimônio conquistado por seus membros, incluindo o sucesso de eventuais empresas pertencentes à família, perpassando a geração atual⁶⁷.

Seu propósito empresarial é gerir as participações sociais, ou seja, uma sociedade que objetiva administrar outras empresas, podendo a chegar a um conglomerado⁶⁸. Pode-se considerar, ainda, que uma das principais finalidades de uma *holding* é a blindagem dos bens, evitando que, em uma eventual separação ou ações judiciais, o empresário perca seu patrimônio.

Ademais, pode-se considerar que o planejamento sucessório é um dos pilares de constituição e que envolvam a constituição de uma *holding* familiar, justamente pela

possibilidade de organização prévia e cuidadosa da transferência do patrimônio aos herdeiros, e, especialmente, proporcionar uma sucessão eficaz na condução dos negócios de eventual empresa que integre o conjunto de bens, reservando aos patriarcas a possibilidade de determinar em vida o destino de seu patrimônio⁶⁹.

É válido delinear que eventuais desavenças familiares também podem ser dirimidas com a constituição de uma *holding*, pois a constituição de uma *holding* familiar implica uma transmutação da natureza jurídica das relações mantidas entre os familiares⁷⁰, sendo submetida, agora, ao tratamento do Direito Societário, o que implica por permitir o estabelecimento de normas comportamentais para os familiares no que diz respeito ao patrimônio titularizado pela sociedade. Afinal, são normas para a convivência entre os sócios⁷¹.

Isso porque a constituição de estruturas societárias serve para que pessoas, físicas ou jurídicas, e famílias organizem uma ordem em suas atividades e

⁶⁶LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. *Holding*. . 4.ed. rev. e atual. -- São Paulo: Cengage Learning, 2011.

⁶⁷SILVA, Fabio Pereira da. *Holding familiar: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário*. --2. ed. --São Paulo: Trevisan Editora, 2017. pg 16

⁶⁸PRIA, Alessandra, D. *et al.* *Família empresária de batom e salto alto*, 1ª edição. Editora Trevisan, 2014.

⁶⁹PRIA, 2014, *Ibid.*, pg. 81

⁷⁰MAMEDE, G. *Série Soluções Jurídicas - Holding Familiar e suas Vantagens*. Grupo GEN, 2021, pg

79

⁷¹MAMEDE, 2021, *Ibid.*, p 80

patrimônio⁷², distinguindo-os entre atividades e patrimônio produtivo do que é patrimônio pessoal.

Posto isto, é inegável que trabalhar com seu próprio planejamento sucessório é desagradável, mas há pessoas que são mais cautelosas e, prezam, em vida, elaborar um planejamento sucessório e, em alguns casos, inevitavelmente, planejamento tributário – quer na forma de antecipação do imposto, redução ou até mesmo eliminação da carga tributária⁷³.

Planejamento tributário, por sua vez, pode ser entendido como o conjunto de ações que permite ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, organizar previamente seus negócios, visando, de forma lícita, redução da carga tributária⁷⁴. Ou seja, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso⁷⁵.

Pode-se dizer que planejamento tributário é o planejamento do negócio que objetiva conseguir menor carga tributária observando os limites da lei, o qual pode alcançar as operações mercantis, operações financeiras, remuneração de dirigentes, distribuição de dividendos, planejamento industrial e comercial; aquisições, fusões, incorporações e cisões⁷⁶.

Em nosso ordenamento jurídico admite-se a elisão fiscal, a qual pode ser entendida como procedimento legal que corresponde ao conjunto de mecanismos lícitos, visando à redução da carga tributária utilizando as lacunas e/ou brechas existentes na legislação⁷⁷, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, não carregando vício no seu alicerce fático nem na manifestação de vontade, de onde se materializa como lícito⁷⁸.

Em oposição a este procedimento, tem-se a figura da evasão, que consiste na lesão ilícita do Fisco, não se pagando tributo devido ou pagando-se menos, de forma deliberada ou por negligência⁷⁹. Como uma das formas de evasão, tem sonegação,

⁷² MAMEDE, 2021, *Ibid.*, p 15

⁷³ ARAUJO, 2018, *op. cit.* pg 40

⁷⁴ ARAUJO, 2018, *Ibid.*, pg 10

⁷⁵ GERMANO Livia de Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. - São Paulo: Saraiva, 2013. Pg 12

⁷⁶ CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário: teoria e prática. 4.ed. –São Paulo: Saraiva Educação, 2021.pg 12

⁷⁷ LOLATTO, Daiane. Planejamento tributário. Curitiba: Constantus, 2020. 132 p.il. pg 18

⁷⁸ CREPALDI, 2021, *Ibid.* pg 53

⁷⁹ CREPALDI, 2021, *Ibid.*, pg 53

cuja prática fraudulenta dá-se mediante o desvio da receita a ser pago pelo contribuinte após o fato gerador ter ocorrido⁸⁰. Fraude, outra forma de evadir, por sua vez, é arquitetada antes do fato gerador, de modo a afastar a incidência do tributo⁸¹.

Posto que elisão seja sinônimo de utilização de meios legalmente permitidos, e não é reprimida pela legislação brasileira, tem-se que a criação da *Holding* caminha nesta linha de legalidade - visto que a constituição de uma sociedade dessa natureza se destaca pela organização fiscal do patrimônio particular, permitindo uma racionalização da carga tributária a partir da avaliação das alternativas disponíveis na legislação e adoção daquela mais compatíveis com as atividades da empresa⁸².

As *holdings*, nascidas e desenvolvidas no seio empresarial, cada vez mais veem alargando seu campo de atuação principal, o universo corporativo, para servir aos interesses e desejos das pessoas físicas. Logo, pode-se dizer que as *holdings*

são encaradas como sociedades criadas com a finalidade de gerir patrimônios pessoais, sujeitas a regras diferenciadas de tributação e com a capacidade de proteger o patrimônio em relação a questões de sucessão (sejam sucessões familiares, sejam de responsabilidades entre empresas)⁸³.

Holding pode ser definida como uma empresa cuja finalidade básica é ter participação acionária – ações ou cotas - de outras empresas⁸⁴, com o fim imediato de titularizar o controle de outra ou de outras sociedades⁸⁵.

Não são raros os casos em que, visando o aprimoramento na organização patrimonial e tributário, os sócios optam por transferir bens móveis e imóveis – de titularidade patrimonial – para a *holding* à título de integralização do capital social, trocando, assim, a propriedade imóvel/móvel pelo domínio de ações ou cotas sociais⁸⁶.

⁸⁰ LOLATTO, 2020, op. cit pg 18

⁸¹ CREPALDI, 2021, op. cit.,pg 53

⁸² SILVA, 2017, op. cit . pg C126

⁸³ SILVA, 2017, Ibid ,pg 83

⁸⁴ OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Holding, Administração Corporativa E Unidade Estratégica De Negócio: Uma Abordagem Prática*

⁸⁵ ALBUQUERQUE, Paula Falcão; MERGULHAO, Danilo Rafael da Silva. *Planejamento Patrimonial Familiar: As Holdings*, pg 557

⁸⁶ CAMPINHO, Sérgio. *Curso de Direito Comercial - Direito de Empresa*. Disponível em: Minha Biblioteca, (18th edição). Editora Saraiva, 2022.

O termo *holding* advém do verbete em inglês *to hold*, cuja tradução é feita por *segurar, deter, sustentar*, entre ideias afins. *Holding* aduz-se não apenas como ato de segurar, deter etc., mas como domínio⁸⁷.

Holding, portanto,

serve para designar pessoas jurídicas (sociedades) que atuam como titulares de bens e direitos, o que pode incluir bens imóveis, bens móveis, participações societárias, propriedade industrial (patente, marca etc.), investimentos financeiros etc. Habitualmente, as pessoas mantêm esses bens e direitos em seu patrimônio pessoal⁸⁸.

A *holding* exerce as funções de planejamento e controle do grupo, com enfoque em finanças, controle, novos investimentos, serviços técnicos e consultoria jurídica⁸⁹. As atividades financeiras serão acompanhadas por uma diretoria financeira; as atividades de controle pela diretoria de *controller*; as atividades de compras serão definidas como ocasional e, talvez o mais importante, a empresa deve evitar funções de venda, produção ou gerenciamento de serviços de apoio direito à produção.⁹⁰

A sociedade *holding* é, portanto, aquela que participa, detém participações societárias de outras sociedades. Neste sentido, entende-se que a *holding* não significa um tipo societário⁹¹, mas há uma prevalência entre as simples e as limitadasⁱ, na eminência de afastar o ingresso de membros externos, ao quadro familiar, evitando, por sua vez, futuros inconvenientes familiares.

A *holding*, portanto, refere-se ao objeto, a atividade da sociedade⁹², e pode ser constituída como sociedade simples ou empresária, conforme previsão do art. 982 do CC, com registro, em Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas ou em Junta Comercial⁹³.

A Sociedade Anônima, regida pela Lei. n ° 6.404/76, a qual dispõe sobre as sociedades por Ações, determina que a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas⁹⁴, cujo capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de

⁸⁷ MAMEDE, 2021, op. cit., pg 15

⁸⁸ MAMEDE, 2021, *ibid.*, pg 16

⁸⁹ LODI, 2011, op. cit., pg 15

⁹⁰ LODI, 2011, *ibid.*, pg 16

⁹¹ ARAUJO, 2018, op. cit. pg. 103.

⁹² ARAUJO, 2018, *ibid.*, pg 103

⁹³ MAMEDE, Gladston. *Blindagem Patrimonial e planejamento jurídico*. – 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2015. pg 115

⁹⁴ Art1° da Lei. 6.404/76

bens suscetíveis de avaliação em dinheiro⁹⁵; as ações, conforme a natureza dos direitos ou vantagens que confirmam a seus titulares, são ordinárias, preferenciais, ou de fruição⁹⁶.

O estatuto social é o documento base de uma sociedade anônima, pois é neste documento que disporá acerca do objeto social da empresa, fixar o valor do capital social, número de ações, descrever possíveis preferências e vantagens das ações preferenciais, e, se for o caso, determinar a forma das ações e sua conversibilidade, podendo ainda dispor sobre limitações à sua circulação⁹⁷.

Quando o Estado não estabelecer capital social mínimo, o montante, suficiente e específico para o cumprimento de seu objeto e de sua finalidade (lucro)⁹⁸ será estabelecido pelos próprios sócios.

Por sua vez, a sociedade limitada foi introduzida pelo Decreto – Lei nº 3.708/1919, regulada pelo decreto até a entrada do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/2002, regido pelos arts. 1.052 a 1.087 do CC. Entretanto, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei. n ° 6.404/76) pode ser aplicada de forma completar, desde que haja previsão contratual, conforme previsão expressa constante no art. 1.053, parágrafo único do CC, o que dispõe:

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social⁹⁹, e o capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio¹⁰⁰.

A integralização do capital representa a efetiva entrega do capital subscrito, cumprindo a obrigação anteriormente assumida, podendo ocorrer no ato da constituição da sociedade ou posteriormente, conforme definido no contrato social da pessoa jurídica¹⁰¹. É lícito especificar tempo e modo para a realização do valor das quotas, admitindo-se a integralização pela transferência de bens ou de créditos

⁹⁵ Art. 7º da Lei nº 6.404/76

⁹⁶ Art. 15 da Lei nº 6.404/76

⁹⁷ SILVA, 2017, op. cit., pg A36

⁹⁸ MAMEDE, Gladston. Manual de redação de contratos sociais, estatutos e acordo de sócios / Gladston Mamede, Eduarda Cotta Mamede. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. (Soluções jurídicas)

⁹⁹ Art. 1.052 do Código Civil.

¹⁰⁰ Art. 1.055. do Código Civil.

¹⁰¹ SILVA, 2017, op. cit.,p 29

que tenham expressão econômica e que permitam uma avaliação, regulando com o valor a ser realizado no capital social, sob pena de caracterização de fraude¹⁰².

Tem-se o entendimento de que integralização do capital social é o investimento na sociedade, na atividade comercial que será por ela explorada, correspondendo aos ditames do art. 997, III, V do Código Civil, a saber:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:
 III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;
 V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

Tal como ocorre com a sociedade limitada, a subscrição de ações força o sócio a fazer a integralização correspondente às ações subscritas ou adquiridas, conforme preceitua o art. 106 da Lei. 6.404/76.

CAPÍTULO X

Acionistas

SEÇÃO I

Obrigações de Realizar o Capital

Art. 106. O acionista é obrigado a realizar, nas condições previstas no estatuto ou no boletim de subscrição, a prestação correspondente às ações subscritas ou adquiridas.

§ 1º Se o estatuto e o boletim forem omissos quanto ao montante da prestação e ao prazo ou data do pagamento, caberá aos órgãos da administração efetuar chamada, mediante avisos publicados na imprensa, por 3 (três) vezes, no mínimo, fixando prazo, não inferior a 30 (trinta) dias, para o pagamento.

§ 2º O acionista que não fizer o pagamento nas condições previstas no estatuto ou boletim, ou na chamada, ficará de pleno direito constituído em mora, sujeitando-se ao pagamento dos juros, da correção monetária e da multa que o estatuto determinar, esta não superior a 10% (dez por cento) do valor da prestação.

A Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, determina, em seu art. 2º, inciso 3º, que

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Neste sentido, entende-se que a sociedade *holding*, em sentido *lato*, é aquela que participa de outras sociedades, como cotista ou acionista, cuja formação de sociedade foi formalmente constituída, quer por registro no Cartório de Pessoas Jurídicas, quer por registro em Junta Comercial, adquirindo, desta maneira, a

¹⁰² MAMEDE, 2019, op cit. Pg 76

personalidade jurídica de pessoa privada, cujo capital social, ou ao menos parte dele, é subscrito e integralizado com participações societárias de outras pessoas jurídicas¹⁰³.

Para alcançar os objetivos advindos da constituição da *holding*, pode-se considerar quatro tipos clássicos de *holding*. Tem-se uma *holding* pura quando se tem como único objetivo a participação no capital de outras sociedades, é praticada por grandes grupos e caracteriza, simplesmente, a participação acionária, mesmo minoritária, em outras empresas; A *holding mista* tem por objetivo a participação no capital de outras sociedades e a exploração de atividade empresária e também realiza serviços, principalmente para as afiliadas; *Holding* operacional desenvolve atividades operacionais, tais como a produção e a comercialização de produtos; e, por fim, a *holding* híbrida, que é normalmente utilizada em casos específicos, como estruturação operacional ou fiscal¹⁰⁴.

Não efetuando qualquer operação mercantil, como a *holding* mista faz, a *holding* pura fica adstrita à administração das ações ou quotas que possuem em outra sociedade exercendo seu controle¹⁰⁵.

Apesar dos tipos clássicos de *holding*, não é incomum depararmos com outras *holdings* que não sejam as clássicas, pois há de se levar em consideração, mais do que *qual* tipo a ser adotado, e sim a filosofia de administração que a empresa *holding* pode proporcionar, tendo em vista a otimização dos resultados esperados¹⁰⁶.

A *holding* familiar, por sua vez, atende aos objetivos de planejamento de uma entidade familiar em particular¹⁰⁷, é utilizada como instrumento de planejamento sucessório, e ela pode ser do tipo pura ou mista e ter objeto a organização e centralização de bens próprios, sejam bens móveis ou imóveis¹⁰⁸.

Posto que para a concreta formação de uma empresa *holding* de cunho familiar é necessário reunir e centralizar os bens próprios, sejam imóveis ou móveis, de uma determinada pessoa física – no caso em questão, do chefe de família, titular dos bens -, este oferta ao seu titular a

¹⁰³ ARAUJO, 2018, op. cit., pg 104

¹⁰⁴ OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Holding, Administração Corporativa e Unidade Estratégica De Negócio: Uma Abordagem Prática*. 5 ed. São Paulo, Editora Atlas S.A. - 2015.pg 19

¹⁰⁵ ARAUJO, 2018, op. cit.,p

¹⁰⁶ OLIVEIRA, 2015, op. cit.,p 19

¹⁰⁷ SILVA, 2017, op. cit.,p.

¹⁰⁸ ARAUJO, 2015, op. cit.,p105

possibilidade de entregar aos seus herdeiros as cotas ou ações na forma que entenda mais adequada e proveitosa para cada um, conservando para si o usufruto vitalício dessas participações, o que lhe proporciona condições de continuar administrando, integralmente, seu patrimônio mobiliário e imobiliário (Seabra, 1988:1). Verifica-se que esse procedimento está correlacionado a um adequado planejamento fiscal e tributário¹⁰⁹.

Habitualmente, faz-se a integralização do capital social de uma holding familiar pela transferência do patrimônio familiar para a sociedade, daí advém a alcunha sociedade patrimonial¹¹⁰. Há uma liberdade na eleição de quais ou qual bem do patrimônio serão destinados à integralização, sendo possível a transferência de todos os bens ou parte deles.

A partir do momento que há a integralização os bens passam a ser de propriedade da sociedade ora constituída, ao passo que os sócios passam a ser titulares das ações ou quotas da sociedade ou companhia.

Destaca-se que a transferência de bens para a sociedade ou companhia, à título de integralização, pode ser feito tanto pelo valor de mercado, intitulado como valor venal, quanto por seu valor escritural, ou seja, o valor que está escriturado na declaração de bens da pessoa física, e, em se tratando de pessoa jurídica, pelo valor que consta nos registros contábeis¹¹¹.

A constituição da *holding* não fica adstrita somente ao centro urbano, sendo, possível imaginar a importância de sua constituição atrelada ao campo. Devido ao crescimento exponencial das atividades exercidas no campo ou setor agrícola/pecuária é natural que os chefes de família pensem em dar continuidade de seus respectivos negócios.

Entretanto, apesar da *holding* rural abocanhar os princípios das demais, é necessário, apenas, diferenciar o conceito de empresário e empresa rural, pois as atividades rurais sempre foram dotadas de um regime diferenciado no direito brasileiro¹¹².

Os empresários rurais - pessoa física e/ou sociedade(s) - que desempenham tal atividade podem se sujeitar ao regime empresarial ou não, a depender da escolha do próprio empresário, conforme o seu registro constitutivo. Por sua vez, não há obrigação de registro para as atividades empresariais rurais, conforme

¹⁰⁹ OLIVEIRA, 2015, op. cit., pg 25

¹¹⁰ MAMEDE, 2021, op. cit., pg 129

¹¹¹ MAMEDE, 2019, Ibid., p 132

¹¹² TOMAZETTE, Marlon. Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário. – v. 1 / Marlon Tomazette. – 12. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2021, pg 46

orientação do art. 971 do CC. Em função disso, o empresário rural que se registrar, no registro de empresas, estará sujeito ao regime empresarial e o que não se registrar ficará sujeito ao regime civil¹¹³.

Por sua vez, o Estatuto da Terra, Lei. nº 4.504/1964, em seu art. 4º, traz definições de imóvel rural, propriedade familiar, empresa rural, dentre outros, assim entendido:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

II - "Propriedade Familiar", o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalho com a ajuda de terceiros;

VI - "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias;

Depreende-se do referido artigo que imóvel pode ser caracterizado como rural independente de sua localização geográfica, sendo imprescindível, apenas, a destinação de uso para atividades de exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial. Portanto, a terra rural que forma o imóvel rural não é considerada um mero bem a ser contabilizado no patrimônio, mas sim como um meio de produção sujeito ao bem comum, ao cumprimento de sua função social¹¹⁴.

Tratando-se de imóvel rural, independente de sua localização geográfica, cujo objetivo seja a exploração agropecuária, este imóvel há de pagar, anualmente, o Imposto Territorial Rural (ITR), cuja competência é da União¹¹⁵, e possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza¹¹⁶, a base de cálculo é o valor fundiário¹¹⁷, o contribuinte do referido imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título¹¹⁸.

¹¹³ TOMAZETTE, 2021, *Ibid.*, pg 46

¹¹⁴ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito do agronegócio*. 5. ed. rev., atual., reform Rio de Janeiro: Forense, 2021..

¹¹⁵ Art. 29 do Código Nacional Tributário.

¹¹⁶ Art. 29 do Código Nacional Tributário.

¹¹⁷ Art. 30 do Código Nacional Tributário.

¹¹⁸ Art. 31 do Código Nacional Tributário.

3 Imunidade tributária do ITBI nas *holdings* patrimoniais rurais

3.1 Precedente do Tema 796 (RE) conforme Supremo Tribunal Federal (STF)

O Recurso Extraordinário nº 796.376, que deu ensejo ao tema 796 do STF, teve início em agosto de 2010, com mandado de segurança impetrado por *holding* de participações de Santa Catarina contra ato do Secretário da Fazenda do município de São João Batista (SC), em que o contribuinte invocara a imunidade do ITBI para integralizações de capital, prevista no artigo 156, §2º, I, da Constituição, objetivando, desta maneira, que fosse declarada a imunidade tributária sobre a operação de transmissão de bens imóveis dos sócios quotistas ao patrimônio da autora a título de realização de capital social e para que a autoridade apontada como coatora emitisse a guia do ITBI sem a sua incidência.

A sentença concedeu a segurança para reconhecer a imunidade tributária e determinar que a autoridade coatora se abstinhasse de exigir o ITBI sobre a transmissão dos bens imóveis incorporados ao patrimônio da impetrante. O magistrado justificou sua sentença considerando que

as alegações tecidas pela impetrante em sua peça de ingresso e os documentos que a acompanharam, visualizo a comprovação do fato narrado.

[...]

Bem de ver que, para gozar da imunidade, basta que os imóveis sejam incorporados em realização do capital social. Pouco importa, para fim de incidência do ITBI, qual o valor dos imóveis e qual o valor da cota a ser integralizada.

Importante ressaltar que, caso os sócios tenham oferecido, para integralização do capital, bem de valor superior à respectiva cota, o fizeram por mera liberalidade, circunstância que não enseja a cobrança do tributo. Não há, com efeito, qualquer amparo legal para o ato impugnado.

[...]

Ainda que se admita confusa a finalidade da empresa, não se pode afirmar que sua atividade preponderante seja a **compra e venda de imóveis, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil**. Nada há nos autos que assim indique.

Desse modo, não pode a Administração supor, por presunção, que ela irá se dedicar justamente à atividade excluída da imunidade. E se assim o fizer, certamente a Administração Fazendária poderá efetuar o lançamento de ofício.

O Município de São João Batista apelou sob o argumento de que “a imunidade constitucional por se tratar exceção à regra geral da tributação não pode ser ampliada em prejuízo dos cofres públicos”, e por isso “deve ser interpretada restritivamente”. Aduziu, ainda, “limitar a imunidade ao valor necessário para a realização do capital social da pessoa jurídica” – tendo em vista que “a impetrante

apresentou como objetivo da sociedade a participação societária e acionária em outras empresas, bem como a representação comercial por conta própria ou de terceiros, conforme se infere na cláusula segunda do contrato social”.

A Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, por unanimidade, deu provimento à apelação do Município e à remessa necessária, denegando a ordem segurança, mas firmando o entendimento de que a imunidade do ITBI incide apenas sobre o valor do imóvel suficiente para a integralização do capital social da empresa, decidindo, ainda na oportunidade, que:

sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo.

Por seu turno, a impetrante opôs Embargos de Declaração, com fulcro no artigo 535, inciso I, do CPC, ao acórdão que julgou o recurso de apelação interposto pelo embargado, a fim de corrigir contradição nele existente de que:

primeiramente reconhece a incidência da imunidade prevista, sem impor qualquer limite à mesma e depois, de forma totalmente controversa, acolhe o pedido do apelo, interpretando a existência de limitação à imunidade tributária.

[...]

Assim, demonstrada a contradição no acórdão ora guerreado, que na fundamentação dirige-se a uma conclusão, mas no dispositivo alcança posicionamento diverso e divergente, bem como a posição da imunidade tributária na presente questão, que impede a incidência do ITBI, independentemente do valor do bem, do capital social, bem como da reserva de capital constituída pelo ágio do bem que integralizou o capital social [...]

Em sessão ordinária a Quarta Câmara de Direito Público do TJSC, por unanimidade, rejeitou os embargos.

Irresignada, a empresa interpôs, na mesma data, Recurso Extraordinário, direcionado para o Supremo Tribunal Federal, e Recurso Especial, para o Superior Tribunal de Justiça.

O Recurso Especial foi interposto em face de acórdão unânime proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, com fulcro no art. 105, inciso III, alínea "a" e "b" da Constituição Federal e arts. 541 e segs. do Código de Processo Civil, diante a violação aos art. 535, inciso I. do CPC e ofensa ao art. 36 e 37 do CTN. O recurso teve seguimento negado pelo Ministro Relator Benedito Gonçalves.

O Recurso Extraordinário, por sua vez, foi interposto com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, em que aponta violação ao art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, além dos princípios constitucionais da legalidade (37, II), da

reserva legal (art. 5º, II), da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI), da livre iniciativa e da autonomia da vontade (arts. 1º, IV, e 170), bem como os art. 37 e do CTN.

O Recurso Extraordinário tem previsão Constitucional, o qual define que:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

O Recurso Extraordinário também é disciplinado no Código de Processual Civil, na Seção II, em seus arts.1.029 e seguintes. O Recurso Extraordinário é reconhecido por possuir a finalidade primeira à aplicação do direito positivo na espécie do julgamento, e não, propriamente a busca da melhor solução para o caso concreto¹¹⁹. Neste sentido, será admitido o recurso extraordinário ou recurso especial que:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que:

I - contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal;

II – (Revogado);(Redação dada pela Lei nº 13.256, de 2016) (Vigência)

III - tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar e julgar os recursos extraordinários, busca a aplicação do direito positivo, cuja finalidade é a uniformização de sua interpretação¹²⁰, visto que a decisão recorrida diz respeito a uma questão

¹¹⁹BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual, civil, vol. 5: recursos, processos e incidentes nos tribunais, sucedâneos recursais: técnicas de controle das decisões jurisdicionais / 5. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014. pg. 1371

¹²⁰BUENO, 2014, *Ibid* pg 1371

constitucional¹²¹, qual seja “contrariar dispositivo desta Constituição”, art. 102, III, a da Constituição Federal.

A Emenda Constitucional n° 45/2044 estabelece em seu §3º, art. 102, que

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.” (NR)

Desta maneira, pode-se dizer que a Emenda Constitucional instalou, por força da repercussão geral, um verdadeiro filtro apto a selecionar quais recursos extraordinários serão, ou não, julgados pelo Supremo Tribunal Federal¹²². Portanto, o cabimento do recurso extraordinário depende, não apenas de tratar-se de causa de incidência das hipóteses previstas no art. 102 da Constituição, mas também que a decisão recorrida apresente “repercussão geral¹²³”.

O conceito de repercussão geral é delineado no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, em seu parágrafo único do art. 322, o qual dispõe que “para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões que, relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, ultrapassem os interesses subjetivos das partes”¹²⁴.

Em março de 2015 o Supremo Tribunal Superior, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencidos os Ministros Roberto Barroso e Teori Zavascki. Não se manifestou a Ministra Cármen Lúcia.

Ato contínuo, o Ministro relator Marco Aurélio, visando à apreciação da controvérsia e, portanto, o julgamento do recurso extraordinário, requereu o parecer da Procuradoria-Geral da República - o qual manifestou-se pelo desprovimento do recurso.

Em novembro de 2015 a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF - requereu a admissão no processo como interessada. Aduziu congregar os vinte e sete municípios capitais do Brasil e aponta ter sido aceita em outros processos em trâmite no Supremo. Sustentou, ainda, ser a

¹²¹BUENO, 2014, *Ibid* pg. 1438

¹²²BUENO, 2014, *Ibid*. pg. 1489

¹²³BUENO, 2014, *Ibid*. pg. 1489

¹²⁴BRASIL. Regimento Interno STF.

matéria versada no extraordinário relevante para as Fazendas Públicas municipais e discorreu sobre o mérito do recurso.

Em setembro de 2020 a matéria foi colocada em pauta para julgamento em sessão virtual, iniciando-se o julgamento no dia 19 e finalizado em 26 de setembro de 2020.

O ministro Marco Aurélio, relator original do caso, acabou vencido, acompanhado pelos ministros Fachin, Lewandowski e Cármen Lúcia, propôs a fixação da seguinte tese: Revela-se imune, sob o ângulo tributário, a incorporação de imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica, ainda que o valor total exceda o limite do capital social a ser integralizado.

Como justificativa para tal entendimento o Ministro deixa registrado que:

A razão de ser da imunidade – e nada surge sem causa, princípio lógico e racional do determinismo – é facilitar o trânsito jurídico de bens, considerado o ganho social decorrente do desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República – artigo 3º, inciso III, da Lei Maior.

Embora, ordinariamente, a contrapartida dos sócios se exprima na figura do capital social, nem sempre isso ocorre, seja em razão da vontade, seja em consequência de fatores econômicos. Nesses casos, o ágio alimentará outra conta do patrimônio líquido, chamada reserva de capital. Eis o que prescreve o artigo 182, § 1º, alínea “a”, da Lei nº 6.404/19762.

O ágio na subscrição de cotas ou ações representa investimento direto em sociedade empresária, tanto quanto a integralização de capital pura e simples, devendo receber idêntico tratamento. É consagrada a noção: onde houver o mesmo fundamento, aplica-se o mesmo direito - RE 796376 / SC.

Por outro lado, os Ministros Dias Toffoli, Celso de Mello, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Rosa Weber e Roberto Barroso acompanharam o voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, o qual se estabeleceu a distinção entre os significados de “incorporação de bens em realização de capital” e “incorporação de bens ao patrimônio”, expressões utilizadas, respectivamente, na primeira e na segunda oração do mesmo artigo 156, §2º, I, da CF.

Tem-se como entendimento do voto majoritário em que, a primeira expressão “incorporação de bens em realização de capital” refere-se à integralização de capital em sentido estrito. Por sua vez, a segunda expressão “incorporação de bens ao patrimônio” relaciona-se às operações de fusão, cisão e incorporação, em que há transferência de patrimônio imobiliário de uma sociedade para outra, mas não há aumento de capital social.

Nas palavras do Ministro Alexandre de Moraes:

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.

[...]

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.

[...]

Assim, o argumento no sentido de que incide a imunidade em relação ao ITBI, sobre o valor dos bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, excedente ao valor do capital subscrito, não encontra amparo no inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88, pois a ressalva sequer tem relação com a hipótese de integralização de capital.

[...]

Assim, não cabe conferir interpretação extensiva à imunidade do ITBI, de modo a alcançar o excesso entre o valor do imóvel incorporado e o limite do capital social a ser integralizado.

RE 796376 / SC

Muito embora o Recurso Extraordinário abarcasse somente a violação ao artigo art. 156, § 2º da Constituição Federal, o voto majoritário, aduziu como *ratio decidendi* distinção entre as duas hipóteses de imunidade previstas no artigo 156, §2º, I, da CF, nas suas primeira e segunda orações.

O ordenamento jurídico brasileiro tem sua raiz romano-germânica, por herança portuguesa, o que a faz ter norma de direito abstrata, geral e formulada pelo legislador como fonte principal do direito¹²⁵. A doutrina do precedente faz a devida distinção entre *ratio decidendi*¹²⁶, ou seja, a regra de direito que foi posta como fundamento direito da decisão sobre os fatos específicos do caso, e *obiter dicta*, ou seja, todas aquelas afirmações e argumentações que estão contidas na motivação da sentença, mas, ainda que úteis à compreensão da decisão e de seus motivos não constituem parte integrante do fundamento jurídico da decisão.

Interessante ressaltar que no procedimento de fixação do precedente a maioria dos ministros tende a se aglutinar em torno do voto do relator, a minoria acompanha o voto divergente e os votos concorrentes delimitam o âmbito de sua discordância, favorecendo, por sua vez, a compreensão dos fundamentos que justificam a decisão majoritária, bem como dos argumentos que animaram a

¹²⁵MELLO, Patrícia Perrone Campos. Precedentes vinculantes nos Estados Unidos da América e no direito brasileiro: um estudo comparado. Revista de Direito Internacional, Brasília, v.13, n.3, 2016, p - 263 -285

¹²⁶TARUFFO, Michele. Revista de Processo: RePro, v. 36, n. 199, set. 2011.

divergência, o que facilitará a delimitação da *ratio decidendi* que vincula o julgamento de casos semelhantes¹²⁷.

Parte-se do entendimento de que a *ratio decidendi* de uma questão constitui o resultado de uma generalização das razões invocadas pela corte que julgou o caso *devidamente apreendido* pelo juiz ou pela corte que deve julgar o novo caso¹²⁸. Somente a *ratio decidendi* pode ter eficácia de precedente¹²⁹.

A mudança de paradigma consiste em abandonar o caráter meramente persuasivo da jurisprudência anterior para assumir o papel normativo dos precedentes atuais, visto que a finalidade desta mudança está em assegurar racionalidade ao direito¹³⁰. Ou seja, a *ratio decidendi* da decisão tomada como paradigma é que se torna impositiva, com aptidão para formatar futuras decisões sobre casos ali subsumidos, e ainda assim à condição de que os fatos do "segundo processo" se identifiquem com os do primeiro¹³¹.

Assim, as decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal no controle concentrado de constitucionalidade, bem como os precedentes decorrentes dessas decisões, devem ser observadas pelos julgadores subsequentes¹³².

Em outras palavras, apenas o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça formam precedentes¹³³ e estes não são equivalentes às decisões judiciais, eles são razões generalizáveis que podem ser identificadas a partir das decisões judiciais. Logo, precedente é formado a partir da decisão judicial e colabora de forma contextual para a determinação do direito e para a sua previsibilidade¹³⁴.

Ser fiel ao precedente significa respeitar as razões necessárias e suficientes empregadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça para solução de determinada questão de um caso. Ou seja, pode-se dizer que a observância dos entendimentos firmados pelos tribunais promove uma maior previsibilidade, estabilidade e continuidade do direito, visto que diminuirá a

¹²⁷MELLO, 2016, *op. cit.*,

¹²⁸MITIDIERO, Daniel. Precedentes [livro eletrônico]: da persuasão à vinculação / Daniel Mitidiero. -- 4. ed. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2021, pg 138.

¹²⁹TARUFFO, 2011, *op. cit.*

¹³⁰ZANETI JR, Hermes. CAPÍTULO 19- Precedentes normativo formalmente vinculantes in, pag 410

¹³¹MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Sistema brasileiro de precedentes [livro eletrônico]: natureza; eficácia; operacionalidade / Rodolfo de Camargo Mancuso. --2. Ed. -- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016., pg 15

¹³²MACÊDO, Lucas Buril de. A Disciplina dos Precedentes Judiciais no Direito Brasileiro: do Anteprojeto ao Código de Processo Civil, Capítulo 22, pg. 480 .

¹³³STJ

¹³⁴MITIDIERO, 2021, *op. cit.*,p 108

discricionariedade dos juízes, bem como assegurará que casos idênticos recebam os mesmos tratamentos, e para os demais casos, com isonomia¹³⁵.

Neste sentido, pode-se correlacionar que o respeito aos precedentes está diretamente ligado ao Estado de Direito, em que as regras devem valer para todos, de maneira igual, independentemente de condição social, gênero, raça ou ideologia¹³⁶.

Logo, o Tribunal ao definir uma tese, deve ser seguida pelas instâncias inferiores, em casos cuja tenha identidade, ou seja, em casos análogos ao caso paradigma. Em outras palavras, os precedentes são manifestações do tribunal sobre a norma jurídica decorrente da interpretação do texto legislativo¹³⁷.

Ademais, visando assegurar os princípios segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, está previsto no art. 926 do Código de Processo Civil que, *in verbis*:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Por sua vez, o art. 927 CPC estabelece que, *in verbis*:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores;

Portanto, conforme entendimento do art. 927 CPC, o juiz ficará vinculado ao precedente apenas se a situação fática posta em julgamento for à mesma¹³⁸, caso não seja, não existirá vinculação. De modo geral, cumpre ao magistrado verificar os fatores que fazem atrair a *ratio decidendi* do precedente ao caso sob julgamento – sendo, largamente conhecido pelos doutrinadores como um exercício de humildade

¹³⁵ MELLO, 2016, *op. cit.*,

¹³⁶ BARIONI, Rodrigo. O que podemos aprender sobre precedentes em um recente julgado da Suprema Corte dos EUA? Revista de Processo. vol. 312. ano 46. p. 279-299. São Paulo: Ed. RT, fevereiro 2021.

¹³⁷ BARIONI, 2021, *op. cit.*

¹³⁸ MANCUSO, 2016, *op. cit.*,

do julgador¹³⁹, justamente pelo fato de considerar que o precedente criado por outra composição deve ser respeitado e, portanto, a legislação substancialmente idêntica também deveria ser considerada.

Entretanto, caso o magistrado identifique que há ao menos um elemento relevante que distinga o caso concreto ao paradigma haverá, por sua vez, a aplicação da técnica do *distinguishing*. Isto é, se a questão não for idêntica ou não for semelhante, então é caso de distinguir o caso do precedente, recusando-lhe aplicação¹⁴⁰.

Como dito anteriormente, no julgamento do STF uma parte da decisão foi desfavorável aos contribuintes, visto que se limitou a imunidade ao valor do capital social a ser integralizado; e, como tese secundária tem parecer favorável aos contribuintes, principalmente às empresas com atividade preponderante imobiliária, a exemplo das *Holdings* Patrimoniais, pois, para essas empresas, haveria imunidade do ITBI na transmissão de bens imóveis e direitos quando há integralização do capital social.

Neste sentido, apesar da tese estabelecida pelo STF dizer respeito à integralização de capital, o fisco municipal vem alargando o entendimento ora fixado, adotando a postura de que sempre que o valor venal for superior ao valor atribuído ao imóvel para fins de integralização, a diferença estará sujeita à incidência de ITBI.

3.2 Aplicação do tema 976 pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás

Para a concretização do propósito ora aqui delineado, fora realizado um estudo de caso, cuja abordagem metodológica deu-se sob o viés dedutivo, ou seja, iniciando-se pela parte de teorias e leis para predizer a ocorrência dos fenômenos particulares¹⁴¹.

O estudo de caso, portanto, pode ser entendido como um estudo que envolve a coleta sistemática de informações sobre uma pesquisa particular, mas que possa ser reconhecida também como representativa de um conjunto de casos análogos.

¹³⁹ BARIONI, 2021, *op. cit.*

¹⁴⁰ MITIDIÉRO, 2021, *op. cit.*

¹⁴¹ LAKATOS, Eva M. Metodologia do Trabalho Científico. Disponível em: Minha Biblioteca, (9th edição). Grupo GEN, 2021.

Como parte do pressuposto metodológico, que ocorre do abstrato ao caso concreto, o estado de Goiás foi eleito para o presente estudo de caso, devido à proximidade geográfica com Capital Federal.

O estado de Goiás conta com 246 municípios, e, no ano de 2022, foram abertas 27.500 novos negócios no Estado¹⁴², e, atualmente, ao todo são 1.009.084 empresas em funcionamento¹⁴³. Os ramos que mais abriram empreendimentos no período de 2022 foram os de serviços de escritório e apoio administrativo (com 241 novos CNPJ's), seguido de promoção de vendas (com 162 novos CNPJ's) e comércio varejista de bebidas (com 150 novos CNPJ's), que saiu do sexto e agora ocupa o terceiro lugar. Comércio varejista de vestuário e acessórios (com 145 novos CNPJ's) e consultoria em gestão empresarial (com 144 novos CNPJ's) formam o top 5 do ranking goiano de empreendedorismo.

Neste sentido, diante a alta taxa de abertura de empresas, é inegável a importância do planejamento tributário – em que contribuinte possui a faculdade em adotar medidas legais para reduzir a carga tributária. Ademais, a Constituição Federal, em seus arts. 1º, IV; 5º II, XIII e 170, II e IV, consagrou ao contribuinte o poder de agir conforme seu interesse – como, por exemplo, constituir empresas e planejar tributos.

Essa liberdade, solidificada e cristalizada na carta constitucional, de auto-organização financeira e gestão empresarial, que possibilita ao contribuinte/empresário praticar qualquer tipo de procedimento, incluindo sua pretensão de reduzir tributos, desde que não esteja vedado em lei, pode ser espelhada na livre iniciativa por parte do contribuinte em constituir sua *holding* patrimonial rural. Nesta toada, diante liberdade de livre iniciativa, livre concorrência e autogerenciamento societário, prevista em lei, com o fito, também, de reduzir tributos, o contribuinte/empresário pode constituir sua empresa e usufruir do planejamento tributário.

Diante as considerações iniciais, presentes nos capítulos anteriores acerca dos regramentos da não tributação do ITBI na transferência de bens para fins de integralização de capital de uma pessoa física para uma pessoa jurídica, ou seja, na integralização de bens para a constituição de *holding* patrimonial rural, observada as exceções constantes no tema 796 do STF – de que a imunidade em relação ao

¹⁴² Junta Comercial de Goiás -JUCEG _

¹⁴³ Junta Comercial de Goiás -JUCEG _

ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, e que é uma imunidade incondicionada, ou seja, pode ser gozada por qualquer que seja a atividade da empresa - contribuintes recorreram aos tribunais locais para pleitear a imunidade diante o tratamento ambíguo por parte dos fiscos municipais, o qual destoa da tese ora fixada.

Pois bem, diante da tese estabelecida pelo STF, que diz respeito à integralização de capital, foram encontradas nove demandas judiciais - todas requerendo o reconhecimento da imunidade constitucional do ITBI ao capital social subscrito, mas, de forma subsidiária, requerem o *distinguish* por entenderem que o contexto fático dos casos são distintos e por não haver parâmetro em lei federal que defina qual critério a ser utilizado para a fixação do valor do bem incorporado - se deverá ser utilizado o valor declarado no ITR ou IPTU, valor histórico, venal, atualizado, de mercado ou qualquer outro.

Isso porque o fisco municipal goiano vem aplicando, rotineiramente, de forma indevida o precedente do RE 796.356/SC, uma vez que, naquele feito, a controvérsia se deu exclusivamente em relação à destinação dos imóveis utilizados para reserva de capital, nos termos do art. 182 da Lei 6.404/76, e não houve avaliação do imóvel para se apurar eventual excedente do capital social, como vem procedendo os fiscos nos nove processos aqui delineados.

Dessa forma, ainda que o contribuinte tenha optado por integralizar os imóveis pelo valor de declaração de imposto de renda, como permite a legislação federal, com a finalidade de ser imune ao tributo do ITBI, o fisco municipal vem adotando a postura de retificar o valor do bem declarado e, ainda dentro de sua avaliação, reconhecer a imunidade apenas sobre o percentual da avaliação dos imóveis necessários para a consolidação do capital social. Desse modo, se o valor dos imóveis avaliados forem superior ao capital a ser integralizado, a incidência do imposto é considerada legítima, por parte dos fiscos municipais, em relação a quantia excedente.

O precedente do referido RE acabou inovando no plano fático, contribuindo com a sensação de insegurança jurídica por parte dos contribuintes e abalando a estabilidade jurídica, pois os fiscos municipais do Estado de Goiás estão restringindo a imunidade constitucional assegurada, já que possuem poderes para rejeitar a declaração do contribuinte e, com isso, limitar a aplicação do art. 156, inciso II, § 2º da CF, quando na realidade, a imunidade deve ser sempre incondicionada.

A estabilidade refere-se à necessidade de o tribunal seguir seus entendimentos, bem como vincular o precedente pacificado pelos tribunais superiores, provendo constância e continuidade aos julgamentos, e caso o tribunal trate casos similares de forma divergente, esta atitude ferirá a estabilidade, causando insegurança.

A estabilidade está esculpida no art. 926 do CPC¹⁴⁴, ratificada pelo Enunciado nº 453 do FPPC¹⁴⁵ e é certo que a vinculação não é algo intrínseco à decisão, mas decorre de norma de estrutura que a qualifica como de observância obrigatória para casos análogos¹⁴⁶. A norma de estrutura regula o modo como devem ser produzidas as decisões judiciais – normas individuais e concretas¹⁴⁷.

Rememorando a tese 796 firmada, percebemos que não há uma norma de estrutura a ser enfrentada pela problemática aqui delineada, pois a primeira parte do dispositivo do art. 156, inciso II, § 2º da CF refere-se à imunidade autoaplicável, nos casos de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; e a segunda parte refere-se à imunidade decorre de transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, corresponde à imunidade condicionada, pois para a sua fruição o adquirente não poderá ter como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil¹⁴⁸.

Pode-se dizer que base de cálculo do ITBI sempre foi motivo de discórdia e desentendimento entre fisco e contribuintes, tendo em vista que ambos lutam em lados opostos (um querendo arrecadar renda e o outro minimizar o impacto tributário), pois os municípios utilizam como base de cálculo o maior valor entre: (i) valor do negócio; (ii) valor venal do imóvel (IPTU ou ITR); (iii) o valor de mercado, segundo base de dados do município.

¹⁴⁴ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. § 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante. § 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

¹⁴⁵ Enunciado 453. A estabilidade a que se refere o caput do art. 926 consiste no dever de os tribunais observarem os próprios precedentes.

¹⁴⁶ SILVA, Beclate Oliveira; LIMA, Bruna Medeiros Valente de. Vinculação do precedente no Brasil: análise normativa. Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro, Belo Horizonte, ano 26, n. 103, p. 63-85, jul./set. 2018.

¹⁴⁷ SILVA, 2018, *Ibid.*

¹⁴⁸ LAURINDO, Deise Saccaro. Imunidade Tributária do ITBI e os reflexos do tema 796 de repercussão geral. IBDT | Instituto Brasileiro De Direito Tributário - Revista Direito Tributário Atual, RDT 47 – 2021.

O valor do negócio, dotado de boa-fé objetiva, presume-se verídico o valor de mercado do imóvel comercializado para fins de incidência do ITBI. O valor da transação pode ser contestado por procedimento administrativo, respeitado o contraditório, conforme orientação do art. 148 do CTN.

Valor venal do imóvel, para efeitos de IPTU, tem competência definida no art. 156, I da CF e sua base de cálculo definida no art. 33 do CTN¹⁴⁹, ou seja, tem como base de cálculo a Planta Genérica de Valores¹⁵⁰ aprovada pelo município, pois consegue com maior precisão distinguir o imóvel, bem como sua localização e a metragem do imóvel. É proibido ao município atualizar o IPTU por decreto em percentual superior ao índice oficial de correção monetária¹⁵¹.

O ITR, por sua vez, é destinado aos contribuintes que possuem imóveis fora das áreas urbanas dos municípios, inexistindo a possibilidade de ser fiscalizado e cobrado pelos municípios caso não haja convênio com a União. O ITR não possui uma quantia fixa, pois o seu cálculo deverá ser feito considerando a metragem da propriedade rural e também sua destinação – que terá impacto nas alíquotas do imposto, pois o cálculo da alíquota é em função da área total da propriedade e do seu Grau de Utilização (GU) e para calcular GU é necessário dividir a área efetivamente utilizada pela área aproveitável. Portanto, o cálculo deverá ser feito com o uso de dois fatores: o VTNt – Valor da Terra Nua Tributável – e a alíquota, para descobrir o montante do VTNt é necessário multiplicar o VTN (preço de mercado do solo) pelo resultado da divisão da área tributável com a área total, ficando a seguinte equação aritmética :VTNt = VTN * área tributável / área total.

Na presente pesquisa, em que colheu-se nove demandas judiciais, constatou-se que 06 (seis)municípios são optantes com o convênio¹⁵², apenas 1 (um) município¹⁵³ optou por desistir do convênio entre Municípios e Distrito Federal e a União.

¹⁴⁹ Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

¹⁵⁰ REsp 1.937.821

¹⁵¹ Súmula 160 STJ - É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

¹⁵² Municípios que possuem convênio-

Goiânia - Data da Opção 01/04/2019 / Data da Vigência 02/08/2019

JUSSARA - Data da Opção 05/03/2021/ Data da Vigência 01/07/2021

CAIAPONIA - Data da Opção 27/01/2009/ Data da Vigência 09/02/2009

JATAI - Data da Opção 29/01/2009/ Data da Vigência 09/02/2009

PORANGATU- Data da Opção 15/12/2011/ Data da Vigência 10/01/2012

ITAJA- Data da Opção 25/06/2009/ Data da Vigência 07/07/2009

¹⁵³ ANAPOLIS - Data da Opção 30/01/2009 / Data da Vigência 21/03/2019 - Denúncia Vigente

O grande celeuma da questão trazida refere-se, justamente, na aferição de base de cálculo para a incidência do ITBI, tendo em vista que o dilema não fora enfrentado pelo STF. Agrega-se, ainda na problemática, o fato da operação constituir-se por meio de integralização de capital, o que também não foi enfrentado pelo STF – ou seja, corresponde ao *distinguishing*.

Diante inúmeros casos judiciais acerca da problemática de indeferimento da imunidade, devido o fisco por ato unilateral definir o valor venal do imóvel, sem a devida instauração do contraditório com o contribuinte, e desprezando, a um só tempo, o valor da comercialização do imóvel, bem como a boa-fé do negócio jurídico e autodeclaração do IPTU, o caso foi enfrentado pelo STJ, o qual pacificou parte da divergência instaurada.

A jurisprudência do STJ possui o entendimento de que não há ilegalidade na dissociação entre valor venal do imóvel para fins de ITBI e do IPTU, porquanto a apuração de base de cálculo e a modalidade de lançamento deles são diversas, não havendo, portanto, vinculação de seus valores¹⁵⁴.

Ademais, em 3/3/2022, a 1ª Seção do STJ, afetou o Tema 1.113 firmou-se o entendimento de que

- 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 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.

Com efeito, diante o exame minucioso do ministro relator Gurgel de Faria, é possível considerar que diante o princípio da boa-fé objetiva, o preço declarado pelo contribuinte no negócio jurídico de compra e venda de imóvel presume-se verídico e revela, a princípio e salvo prova contundente em sentido contrário, o valor de mercado do imóvel comercializado para efeito de incidência de ITBI. De outro lado, não há como impor a vinculação da base de cálculo do ITBI estipulada para o IPTU, pois o valor adotado para fins de IPTU considera critérios fixados na Planta Genérica de Valores que são padrões de avaliação de imóveis em consonância com a metragem e com outros fatores, tais como localização, acabamento, antiguidade, ou seja, consistem em presunções relativas, no contexto da praticabilidade tributária,

¹⁵⁴ AgInt no REsp 1.559.834, relator ministro Gurgel de Faria

que auxiliam na fixação da base de cálculo desse imposto¹⁵⁵, evidenciando, portanto, sua impossibilidade de vinculação da base de cálculo do ITBI e do IPTU, já que a apuração e as modalidades de lançamento são diversas.

Por outro lado, em demanda semelhante - ao que tange à postura ambígua por parte dos fiscos estaduais - , mas de natureza tributária diversa, em que os fiscos municipais de São Paulo calculavam o Imposto sobre a Transmissão de Bens Causa Mortis e Doações (ITCMD) com base nos valores apurados através do site do Instituto Agrícola do Estado de São Paulo (IAE) - cuja atuação do IEA é realizar pesquisa estatísticas de preço, área e produção, mercados florestais, salários, entre outras, em parceria com a Coordenadoria de Desenvolvimento Rural Sustentável (CDRS), a qual é vinculada à Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo. Ao apreciar a questão, a magistrada da 5ª Vara de Fazenda Pública do Tribunal de Justiça de São Paulo afirmou que o recolhimento com base em valor de referência diverso do utilizado para o recolhimento do ITR viola os princípios da legalidade estrita e da isonomia, devendo, portanto, ser calculado exclusivamente com base no Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)¹⁵⁶.

A discussão do ITCMD é necessária e pertinente, visto que a legislação e jurisprudência são silentes em relação ao uso da base de cálculo do ITR para fins de ITBI, visto que para uma constituição de *holding* familiar rural os imóveis são essencialmente rurais, acarretando maior insegurança jurídica por não haver parâmetros objetivos em que os contribuintes possam se valer para constituírem seu planejamento tributário mais adequado.

Em relação à constituição de pessoa jurídica de direito privado, aqueles contribuintes que pretendem constituir uma *holding* podem escolher os bens que, em troca da participação societária a ser adquirida, transferirão para a pessoa jurídica a título de integralização de capital. Salienta-se, oportunamente, que o capital social é montante do investimento feito pelos sócios, sendo este valor alocado para a realização de seu objeto social¹⁵⁷, atentando-se aos princípios da realidade (ou princípio da subscrição integral), princípio da intangibilidade, princípio da fixidez (ou princípio da variabilidade condicionada) e princípio da publicidade.

¹⁵⁵ STF, ARE 1245097, relator ministro Luiz Fux

¹⁵⁶ Processo 1019966-69.2020.8.26.0053

¹⁵⁷ MAMEDE, 2018, *op. cit.*

Ainda sob o manto da publicidade, a Lei 6.404/76 prevê o procedimento de avaliação dos bens, que será feita por 03 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores¹⁵⁸, sendo necessário os avaliadores apresentarem laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados¹⁵⁹. Para que ocorra a integralização, portanto, é necessário que ocorra a avaliação dos bens previamente.

Para que ocorra a integralização, portanto, é necessário que os sócios concordem com a avaliação¹⁶⁰, o bem e seu respectivo valor aprovado em assembléia¹⁶¹ e os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor¹⁶², ainda que os avaliadores apurem valor superior.

Destaca-se que a transferência de bens para a sociedade, à título de integralização do capital social, pode ser feito tanto pelo valor de mercado, também chamado de valor venal, quanto por seu valor escritural, vale dizer, pelo valor que está escriturado na declaração de bens da pessoa ou, em se tratando de empresário ou pessoa jurídica, pelo valor que consta de seus registros contábeis¹⁶³.

Por conseguinte, diante a insegurança jurídica instaurada, beirado a violação ao art. 150, I da CF¹⁶⁴, os contribuintes requereram que a autoridade coatora se abstivesse de criar um método subjetivo de avaliação do imóvel, determinando-se que a eventual avaliação seja fundamentada em lei, considerando, como limite máximo, o valor da operação (previsto no capital social), valor indicado no ITR ou Imposto de Renda de Pessoa Física.

Em outras palavras, o fisco municipal reconhece a existência da tese 796, em que o valor excedente ao limite de capital social a ser integralizado não está imune ao ITBI, mas reconhece e enaltece, na mesma medida, sua faculdade ao arbitrar o valor venal do imóvel quando a declaração do contribuinte for flagrantemente

¹⁵⁸ Art. 8º da Lei 6404/76

¹⁵⁹ Art. 8º, § 1º da Lei 6404/76

¹⁶⁰ Art. 8º, § 3º da Lei 6404/76

¹⁶¹ Art. 8º, § 3º da Lei 6404/76

¹⁶² Art. 8º, § 4º da Lei 6404/76

¹⁶³ MAMEDE, 2018, *op. cit.*,

¹⁶⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

incompatíveis com os valores ora declarados, conforme entendimento art. 148 do CTN.

Dessa forma, a administração municipal adota a postura de não acatar os valores informados na Declaração de Imposto de Renda¹⁶⁵ e/ou Imposto Territorial Rural, determinando que o fisco municipal adotasse as devidas diligências a fim de apurar qual a atividade preponderante das referidas empresas, bem como reavaliar o valor venal dos imóveis a serem incorporados, e, caso fosse observado que os bens valem mais que o capital efetivamente integralizado, que haja a exação tributária no montante excedente, nos termos da legislação municipal a respeito do ITBI.

Diante este cenário a 4ª Câmara Cível do TJGO reputou hígido o ato fiscal praticado por municipalidade, que limitou a não incidência do ITBI ao valor do capital social efetivamente integralizado pela incorporação de imóveis de propriedade dos sócios, mas resguardou à edilidade a viabilidade de avaliar se o mesmo bem foi avaliado aquém do preço real, de modo a incidir o tributo quanto à diferença entre o valor das quotas integralizadas e o preço real do bem¹⁶⁶.

Ainda sob a análise dos julgados, houve um indeferimento no reconhecimento da imunidade constitucional do ITBI sob o argumento de que a autora da lide configurava como atividade empresarial de *holding* patrimonial, tendo como objeto social a mera administração de bens próprios, não havendo nenhuma operação financeira, o que de certo é inviável na fruição da imunidade tributária prevista no art. 156, inciso II, § 2º da CF.

Tal argumento é digno de irresignação, pois como visto nos capítulos anteriores, a *holding* familiar é caracterizada essencialmente pela sua função, pelo seu objetivo, e não pela natureza jurídica ou pelo tipo societário¹⁶⁷. Neste sentido, a empresa *holding* patrimonial rural tem como pressuposto transformar o negócio familiar em pessoa jurídica, concentrando seu patrimônio, não se enquadrando ou confundindo com a *holding* imobiliária ou com os preceitos do art. 37 do CTN, o qual aduz que não se aplica o ITBI a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de

¹⁶⁵ Lei 9.249/95 - Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

¹⁶⁶ TJGO, 4ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 5197164-19.2018, Relª Desª Beatriz Figueiredo Franco, DJe de 20/09/2019

¹⁶⁷ MAMEDE, 2018, *op. cit.*

direitos relativos à sua aquisição, sendo caracterizada a atividade preponderante 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 que tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

Diante a problemática aqui levantada e enfrentada, é inegável que os municípios possuem faculdade tributária e sua competência fiscal. Entretanto, ao usufruírem de tal faculdade ajustam a base cálculo sem critério determinado, ficando adstrita, somente, ao maior valor passível de ser tributado. Neste sentido, os municípios aplicam a tese 796, mas com um grau maior de abrangência, proporcionado, indiretamente, a valorização imobiliária sem que tenha de fato ocorrido uma transferência.

Em razão dessa dinâmica adotada pelos municípios os contribuintes não possuem previsibilidade do *quantum* que deverão despender para quitar o tributo, pois a falta de objetividade do conceito da imunidade do ITBI constitui obstáculo à aferição da base de cálculo do tributo, violando os princípios da legalidade e da isonomia. Ademais,

a prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo¹⁶⁸.

Diante dessa postura arbitrária adota pelos fiscos municipais os contribuintes que desejam constituir seus respectivos planejamentos sucessório e tributário, nos termos da lei, ficaram receosos em prosseguir com a operação. Mesmo seguindo os preceitos de avaliação de imóveis, delineados pela Lei. nº 6.404/76, o fisco pode instaurar processo administrativo próprio para avaliação do imóvel, em discordância com o declarado pelo contribuinte. Se porventura o Fisco apure valor de mercado bem superior e este valor arbitrado conste na guia de recolhimento do ITBI o tabelião, por força do art. 13, § 1º do Provimento nº 88¹⁶⁹, editado pelo Conselho

¹⁶⁸ Recurso Especial nº 1.937.821 - SP (2020/0012079-1), Relator : Ministro Gurgel De Faria

¹⁶⁹ Art. 13, CNJ nº 88, de 01.10.2019 – D.J.E.: 02.10.2019 , CAPÍTULO V - DO REGISTRO DAS OPERAÇÕES

Art. 13 As pessoas de que trata o art. 2º devem manter o registro eletrônico de todos os atos notariais protocolares e registraes de conteúdo econômico que lavrarem.

Nacional de Justiça (CNJ)¹⁷⁰ em outubro de 2019, comunicará ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) pelo Cartório a operação realizada, para fins de apuração de suspeita de lavagem de dinheiro, crimes tributários, dentre outros.

Apesar da instabilidade jurídica instaurada em alguns municípios isso não significa o fim das *holdings* patrimoniais rurais, pois suas vantagens para sua constituição ainda é considerável e vantajosa. Entretanto, como forma de obter maior segurança jurídica para sua constituição os contribuintes estão valendo-se dos comandos do art. 155, I da CF¹⁷¹. O imposto refere-se ao ITCMD, de competência estadual e do Distrito Federal, com alíquotas máximas definidas previamente¹⁷², e é perfeitamente possível realizar a constituição da *holding* patrimonial rural através desse instituto– há a integralização do capital social, e a partir desse momento, como demonstrado ao longo do trabalho, é representado pelas quotas. No momento em que há a destinação das quotas aos acionistas a operação que ocorre é doação dessas quotas, surgindo daí o fato gerador do ITCMD.

4 Considerações Finais

Ao longo do trabalho pretendeu-se explicar qual o tratamento adotado por parte dos fiscos municipais goianos referente ao deferimento da imunidade tributária

§ 1º Do registro eletrônico dos atos notariais e de registro a que se refere o caput deste artigo constarão os seguintes dados, sempre que cabível, em razão da especialidade da serventia e do ato praticado:

- I – a identificação do cliente;
- II – a descrição pormenorizada da operação realizada;
- III – o valor da operação;
- IV – o valor da avaliação para fins de incidência tributária;
- V – a data da operação;
- VI – a forma de pagamento;
- VII – o meio de pagamento;
- VIII – o registro das comunicações de que trata o art. 6º;
- IX – outros dados nos termos de regulamentos especiais e instruções complementares.

§ 2º As informações de que tratam os incisos III, VI e VII do parágrafo anterior serão as declaradas pelas partes envolvidas, sem prejuízo de o notário ou registrador acrescentar outras que entender pertinentes a partir dos documentos disponíveis.

§ 3º As pessoas de que trata o art. 2º, inciso III, deste Provimento cumprirão o disposto nos incisos II a VII do § 1º deste artigo, por meio dos dados e informações constantes do título ou documento de dívida apresentado, ou de sua indicação, bem como dos dados fornecidos pelo apresentante.

¹⁷⁰ Inclui notários e registradores entre os “agentes colaboradores da fiscalização na prevenção aos crimes de lavagem de dinheiro e ao combate ao financiamento do terrorismo”.

¹⁷¹ Art. 155. CF - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

¹⁷² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre - V – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

na integralização de bens para a constituição da *holding* patrimonial rural. A problemática surgiu diante o alargamento da compreensão acerca da base de cálculo a ser utilizada para fins de ITBI, bem como a possibilidade do reavaliar o imóvel, questões que não foram enfrentadas inicialmente no tema 796 do STF.

Diante disso, o segundo capítulo abordou, a partir de forma sistemática e minuciosa, o perfil constitucional da imunidade tributária, aduzindo que as limitações ao poder de tributar já existem na Constituição Federal, cabendo a Lei Complementar desdobrar os comandos constitucionais pertinentes. Desenvolveu-se, ainda no primeiro capítulo, o perfil constitucional do ITBI, prevista no art. 156, § 2º, II da CF, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, cujo fato gerador é delineado como *transmissão inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, bem como a imunidade fica condicionada à apuração de preponderância da atividade comercial exercida pela empresa, nos termos do art. 37 do CTN.

O terceiro capítulo expôs os objetivos e formas de constituição da *holding* patrimonial rural, passando por conceitos de autonomia da vontade, planejamento sucessório, planejamento tributário e seu instituto de elisão fiscal. O capítulo ainda diferenciou os tipos de *holdings* existentes, diferenciando as hipóteses de cabimento para a incidência de imunidade tributária, aprimorando, dessa forma, o entendimento para o foco da pesquisa de *holding* patrimonial rural.

O quarto capítulo adentra ao estudo de caso proposto, o qual foi possível compreender o precedente firmado pelo tema 796, o qual ficou assentado de que a imunidade em relação ao 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. Extraíu-se ainda a *ratio decidendi* fixada no tema 796 pelo STF, para compreender o *distinguish* que fora apontado pelos contribuintes que ingressaram com demandas de indeferimento do ITBI no TJGO.

O capítulo demonstrou de forma clara e concisa os passos e métodos utilizados para o estudo de caso, validando a hipótese de que os fiscos municipais goianos aplicam a tese 796, mas extrapolam no entendimento de aferição, ou seja, por ato administrativo há a retificação da avaliação dos imóveis, bem como o a retificação da base de cálculo a ser usada, privilegiando, dessa maneira, aquela que considere a avaliação mais onerosa ao contribuinte e mais rentável ao município.

Por todo o exposto considera-se que o debate acerca da incidência do ITBI não se encerra com os julgados e precedentes aqui arrolados, visto que há certa insegurança jurídica instaurada por parte dos fiscos municipais e Tribunais de Justiça de Goiás, que estão a reduzir a autonomia da vontade dos contribuintes por critérios arbitrários, subjetivos e não definidos em lei federal, extrapolando e deturpando o precedente fixado.

REFERÊNCIAS:

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

BRASIL. **Código Civil.** Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

BRASIL. **Código de Processo Civil.** Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

BRASIL. **Sistema Tributário Nacional – CTN.** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Estatuto da Terra** - Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964.

BRASIL. **Sociedades por Ações.** Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

BRASIL. **Legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e outras providências.** Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula 160/STJ** - Tributário. IPTU. Correção monetária. Reajuste, por decreto, com índice superior ao oficial. Inadmissibilidade. CF/88, art. 150, I. CTN, art. 33 e CTN, art. 97, §§ 1º e 2º.

Brasil. Supremo Tribunal Federal (STF). **Regimento interno** [recurso eletrônico] / Supremo Tribunal Federal. – Brasília: STF, Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, 2020. 291 p.

BRASIL. **Conselho Nacional de Justiça - Provimento n.º 88, de 1º de outubro de 2019.**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.937.821 - SP** (2020/0012079-1), Relator Ministro Gurgel De Faria. São Paulo, 24/02/2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial - AREsp 1.760.009-SP.** Relator: Herman Benjamin, Julgamento: 19/04/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Repetitivo 1113.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. **Tema 1124.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário - ARE 1245097, Tema 1084.** MIN. ROBERTO BARROSO

BRASIL. Processo: Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário - RE 796376 / SC** - Santa Catarina, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Redator(a) do acórdão: Min. ALEXANDRE DE MORAES.

BRASIL. Processo: Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1407916 -**

SC (2013/0332843-0). Relator: Min. BENEDITO GONÇALVES. Órgão Julgador/Turma: 1a Turma. Data de Julgamento: 18/12/2014.

BRASIL. Processo: Supremo Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 1.559.834/SP**, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/10/2019, DJe 16/10/2019.

BRASIL. Processo: Supremo Tribunal de Justiça. **REsp 242.721 - SC** - 1ª T. Rel. p/ acórdão Min. Humberto Gomes de Barros - j. 19.6.2000 - DJU 1 de 17.9.2001, p. 112

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **5ª Vara de Fazenda Pública/TJSP - Mandado de Segurança - Processo nº 1019966-69.2020.8.26.0053.**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. **5ª Câmara Cível / Comarca De Jataí - APELAÇÃO CÍVEL - Processo nº 5041922-87.2021.8.09.0093**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás **3ª Câmara Cível / Comarca De Caiapônia - AGRAVO DE INSTRUMENTO -Processo nº 5121047-58.2022.8.09.0000**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás) **6ª Câmara Cível / Comarca De Anápolis - APELAÇÃO CÍVEL -Processo nº 5191860-34.2018.8.09.0006**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás - **6ª Câmara Cível / Comarca De Jussara - Processo nº 5307198-69.2021.8.09.0097**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás **6ª Câmara Cível / Comarca De Jussara – APELAÇÃO CÍVEL -Processo nº 5307198-69.2021.8.09.0097**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás - **4ª Câmara Cível / Comarca : Jussara - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM MANDADO DE SEGURANÇA - Processo nº 5329349-29.2021.8.09.0000**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás **4ª Câmara Cível / Comarca de Porangatu - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO CÍVEL - Processo nº 5286942-06.2021.8.09.0130.**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás **2ª Turma Recursal dos Juizados Especiais / Comarca: 3º Juizado Especial da Fazenda Pública de Goiânia - Recurso Inominado -Processo nº 5206847-32.2021.8.09.0051**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás **6ª Câmara Cível / Comarca de Itajá - REEXAME NECESSÁRIO no bojo de MANDADO DE SEGURANÇA - Processo nº 5627506-35.2020.8.09.0082.**

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás - **4ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 5197164-19.2018, Relª Desª Beatriz Figueiredo Franco, DJe de 20/09/2019**

BRASIL. Receita Federal. **ITR CONVÊNIOS COM MUNICÍPIOS – PORTAL ITR - .**

Disponível em: http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/portal-itr-1/itr-convenios-servicos-disponiveis/consulta-aos-municipios-optantes-pelo-convenio-itr. Acesso em: 14 out. 2022.

BRASIL. Secretaria de Agricultura e Abastecimento. **Instituto de Economia Agrícola (IEA)**. Disponível em: <http://www.iea.agricultura.sp.gov.br/out/instituto.php> 245. ano 40. p. 333-349. São Paulo: Ed. RT, jul. 2015. Acesso em: 14 out. 2022.

BRASIL. **Instituto Mauro Borges de estatísticas e estudos socioeconômicos**. – IMEB. Disponível em: https://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=79&Itemid=458#agropecuaria. Acesso em: 14 out. 2022.

BRASIL. **Junta Comercial de Goiás** -JUCEG. Disponível em: <https://www.juceg.go.gov.br/noticias/05-11-2025-11-goi%C3%AAs-ganha-2-225-novas-empresas-em-outubro.html>. Acesso em: 15 out. 2022.

ABBOUD, Georges. **As técnicas de padronização das decisões judiciais e a vinculação de juízes e tribunais. a (in)constitucionalidade da vinculação prevista no CPC**.Revista de Processo. vol. 312. ano 46. p. 279-299. São Paulo: Ed. RT, fevereiro 2021.

ARAUJO, Dayane De almeida. **Planejamento Tributário aplicado aos instrumentos sucessórios**. São Paulo: Almedina, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar (1905 -1978). **Limitações ao Poder de Tributar** . 8.ed.atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1410 pg.

BARIONI, Rodrigo. **O que podemos aprender sobre precedentes em um recente julgado da Suprema Corte dos EUA?** Revista de Processo. vol. 312. ano 46. p.279-299. São Paulo: Ed. RT, fevereiro 2021.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual, civil, vol. 5: recursos, processos e incidentes nos tribunais, sucedâneos recursais: técnicas de controle das decisões jurisdicionais**. – 5. ed. rev. e atual. – São Paulo:Saraiva, 2014.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Sistema brasileiro de precedentes** [livro eletrônico]: natureza; eficácia; operacionalidade . –2. Ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. 4,01 Mb; PDF

CAMPINHO, Sérgio. **Curso de Direito Comercial - Direito de Empresa**. Disponível em: Minha Biblioteca, (18th edição). Editora Saraiva, 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. Editora Malheiros Editores Ltda. Impresso no Brasil, *Printed in Brazil*, 04/2013;1249 páginas.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática** / Silvio Crepaldi. 4.ed. –São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DIMOULIS. Dimitri. **Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais**/ Dimitri Dimoulis, Soraya Lunardi. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

Direito das relações familiares contemporâneas: estudo em homenagem a Paulo Luiz Netto Lôbo / Marcos Ehrhardt Júnior, Fabíola Albuquerque Lobo, Gustavo Andrade (Coord.). Bele Horizonte: Fórum, 2019/.

DIDIER JR., Fredie (coordenador) et. al. **Enunciados do Fórum Permanente de Processualistas Civis (FPPC) - Enunciado nº 453 do FPPC**. 24, 25 e 26 de março de 2017. Florianópolis, SC. Disponível em: <<https://institutodc.com.br/wp-content/uploads/2017/06/FPPC-Carta-de-Florianopolis.pdf>>

GERMANO Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconconsideração dos negócios jurídicos**. / Livia De Carli Germano. - São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, Carlos Roberto **Direito das coisas** / Carlos Roberto Gonçalves. - Direito civil brasileiro volume 5 – 15. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.680 p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**/ Kiyoshi Harada - 3. Ed. Ver. Ampl. – Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. Ebook.

HENRIQUES, Antonio; MEDEIROS, João Bosco . **Metodologia científica na pesquisa jurídica** . 9. ed., rev. e reform. – São Paulo : Atlas, 2017.

LAKATOS, Eva M. **Metodologia do Trabalho Científico**. Disponível em: Minha Biblioteca, (9th edição). Grupo GEN, 2021.

LASSALLE, Ferdinand, 1825-1864. **O que é uma constituição?** / Ferdinand Lassalle; [tradução Gabriela Edel Mei]. -- São Paulo : Editora Pillares, 2015.

LAURINDO, Deise Saccaro. **Imunidade Tributária do ITBI e os reflexos do tema 796 de repercussão geral**. IBDT | Instituto Brasileiro De Direito Tributário - Revista Direito Tributário Atual, RDT 47 – 2021.

LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**/Edna Pires Lodi, João Bosco Lodi. 4.ed. rev. e atual. -- São Paulo: Cengage Learning, 2011. (série Profissional)

LOLATTO, Daiane. **Planejamento tributário** [recurso eletrônico] / Daiane Lolatto. Curitiba: Constantus, 2020. 132 p.il.

MACÊDO, Lucas Buriel de. **A Disciplina dos Precedentes Judiciais no Direito Brasileiro: do Anteprojeto ao Código de Processo Civil**, Capítulo 22, pg. 480 .

MAMEDE, Gladston. **Blindagem Patrimonial e planejamento jurídico** / Gladston Mamede, Eduarda Cotta Mamede. – 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

MAMEDE, Gladston. **Manual de redação de contratos sociais, estatutos e acordo de sócios** / Gladston Mamede, Eduarda Cotta Mamede. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. (Soluções jurídicas)

MAMEDE, G. **Série Soluções Jurídicas - Holding Familiar e suas Vantagens**. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2021. 9788597026900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026900/>. Acesso em: 14 Dec 2022

MAMEDE, Gladston. **Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar** / Gladston Mamede, Eduarda Cotta Mamede. – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário** / Alexandre Mazza. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes vinculantes nos Estados Unidos da América e no direito brasileiro: um estudo comparado**. Revista de Direito Internacional, Brasília, v.13, n.3, 2016, p -263 -285

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes** [livro eletrônico]: da persuasão à vinculação / Daniel Mitidiero. -- 4. ed. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2021, pg 138.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes, Jurisprudência e Súmulas no Novo Código de Processo Civil Brasileiro**. Revista de Processo. vol.

MONTEIRO. Washington de Barros, 1910 – **Curso de Direito Civil**./ Washington de Barros Monteiro. – São Paulo: Saraiva, 1985

NERY, Rosa Maria de Andrade; Nery Junior, Nelson. **Código Civil Comentado**. 11º edição.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Holding, Administração Corporativa E Unidade Estratégica De Negócio: Uma Abordagem Prática**. 5 ed. São Paulo, Editora Atlas S.A. – 2015

OLIVEIRA, Fabiana Luci de; SILVA, Virgínia Ferreira da. **Processos judiciais como fonte de dados: poder e interpretação**. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 7, nº 13, jan/jun 2005, p. 244-259

PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. 13. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786553623255> Acesso em: 14 Nov. 2022

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. / Leandro Paulsen. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. Ebook.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786553620001>.> Acesso em: 14 Nov. 2022

Precedentes / coordenadores, Fredie Didier Jr [et al.]. - Salvador: Juspodivm, 2015. 780 p. (Coleção Grandes Temas do Novo CPC, v. 3 ; coordenador geral, Fredie Didier Jr.)

PRIA, Alessandra, D. et al. **Família empresária de batom e salto alto**, 1ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Editora Trevisan, 2014.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico** [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico / Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito do agronegócio**. 5. ed. rev., atual., reform Rio de Janeiro: Forense, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786559640621. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559640621>. Acesso em: 2 Nov. 2022.

SHINGAKI, Mário. **Gestão De Impostos - Para Pessoas Físicas e Jurídicas** /Mário Shingaki- 9º edição – São Paulo: Saint Paul Editora, 2016.

SILVA, Beclate Oliveira; LIMA, Bruna Medeiros Valente de. **Vinculação do precedente no Brasil: análise normativa**. Revista Brasileira de Direito Processual, Belo Horizonte, v. 26, n. 103, p. 63-85, jul./set. 2018.

SILVA, Fabio Pereira da. **Holding familiar [livro eletrônico]: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário**/Fabio Pereira da Silva, Alexandre Alves Rossi. --2. ed. --São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito**/ Lênio Luiz Streck – Porto Alegre:Livraria do Advogado, 2002, 710p.

TEODOROVICZ. Jeferson. **A Experiência Tributária Alemã e a Repercussão Germânica na Ciência do Direito Tributário Brasileiro**. Revistas do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - Direito Tributário Atual nº 38, 30p.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial : Teoria geral e direito societário – v. 1** / Marlon Tomazette. – 12. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2021.

ZANETI Jr, Hermes. **Precedentes normativo formalmente vinculantes a formalização das fontesjurisprudenciais**. Cuadernos Jurídicos Ius et Tribunalis año 1, n.º 1, enero-diciembre 2015. – RBDPro, Belo Horizonte, ano 26, n. 103, p. 63-85, jul./set. 2018
