

## Recurso Tributário n.º 325/2022

Recorrente: Exclusive Incorporadora Ltda.

Redator do Voto Divergente: Conselheiro Daniel Brose Herzmann

### RELATÓRIO

1. Por razões de economia processual, adoto o relatório da Ilustre Conselheira Relatora.

### VOTO

2. Independentemente de minha opinião acerca da adequada aplicação da tese firmada pelo STF na solução da controvérsia objeto do Tema 796 (quanto ao que, desde já, me reservo no direito de proferir voto divergente, caso o entendimento do presente voto venha a prevalecer), divirjo da Ilustre Relatora com relação ao acolhimento da tese sustentada pela Recorrente no que diz respeito ao reconhecimento da imunidade do ITBI de forma incondicional, ou seja, ainda que a atividade da pessoa jurídica seja preponderantemente imobiliária.

3. Não nego que, numa primeira análise, sou simpático à interpretação atribuída pelo Ministro Alexandre de Moraes, que, no voto vencedor que decidiu o Tema 796 (RE 796376), concluiu que a exceção prevista na parte final do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal, se aplica exclusivamente à segunda oração do mesmo dispositivo (transmissão decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica).

4. Nada obstante, não se pode ignorar o fato de que o referido assunto foi abordado naquele voto de forma meramente acessória, no intuito exclusivo de se construir o raciocínio que resultou na conclusão final a respeito da efetiva controvérsia a ser julgada, qual seja o alcance da imunidade do ITBI nas hipóteses em que o valor do bem incorporado excede o limite do capital social integralizado.

5. Disso se extrai que o assunto relativo à condicionalidade (ou não) da hipótese de imunidade do ITBI prevista na primeira oração do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal não foi objeto de controvérsia e tampouco de julgamento pela Suprema Corte, tendo sequer

sido incluído na tese firmada, que se limita a prever que a imunidade do ITBI “não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

6. Por essa razão, diferentemente da questão relativa ao alcance da imunidade nas hipóteses de excesso de valor, que constitui o objeto da controvérsia e tese firmada no Tema 796, não há como considerar a reflexão feita pelo Ministro Relator quanto àquele outro tema como tendo caráter vinculante no âmbito do Poder Judiciário e tampouco na esfera administrativa.

7. Daí porque o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, apesar do voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes no RE 796376, tem mantido o entendimento no sentido de que a imunidade prevista no art. 156, §2º, I, da CF está condicionada à análise da atividade preponderante da pessoa jurídica, devendo, em tais casos, ser aplicado o *distinguishing* em relação à tese firmada no Tema 796, por não haver enquadramento nos parâmetros de incidência do precedente. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ITBI. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. PRETENSÃO DE INCIDÊNCIA DA NORMA IMUNIZANTE CONTIDA NO ART. 156, § 2º, DA CRFB/88. INVIABILIDADE. OBJETO SOCIAL RELACIONADO AO MERCADO IMOBILIÁRIO. ATIVIDADE PREPONDERANTE INEQUÍVOCA. EXCEÇÃO PREVISTA NO ART. 156, § 2º, DA CRFB/88, E ART. 37 DO CTN. AUSÊNCIA DE RECEITA OPERACIONAL NO PERÍODO. CONCESSÃO DA IMUNIDADE QUE IMPLICARIA DESVIO DE FINALIDADE DA REGRA IMUNIZANTE, QUE TEM POR OBJETIVO JUSTAMENTE FOMENTAR A ATIVIDADE ECONÔMICA. **TEMA 796/STF. DISTINÇÃO**. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO, A FIM DE QUE A EXECUÇÃO PROSSIGA NA ORIGEM. INVIABILIDADE DE ACRÉSCIMO DE HONORÁRIOS RECURSAIS.

"O art. 156, § 2º, I, da Constituição criou imunidade do ITBI sobre a 'a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital'. Essa não incidência, porém, não se aplica a sociedade empresária que exerça atividade imobiliária sobre os bens incorporados. É o que consta da segunda parte do mencionado dispositivo: '(...) 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" (TJSC, Agravo de Instrumento n. 4005148-17.2019.8.24.0000, de Balneário Camboriú, rel. Des. Hélio do Valle Pereira, Quinta Câmara de Direito Público, j. 16-05-2019)." (TJSC, Apelação Cível n. 0300787-38.2014.8.24.0125, de Itapema, rel. Francisco Oliveira Neto, Segunda Câmara de Direito Público, j. 18-02-2020).

"Na hipótese dos autos, a empresa recorrente não apresentou receita operacional durante o período de análise, ou seja, manteve-se inativa, não havendo sequer escrituração contábil. Assim, não tendo havido receita operacional, não se mostra possível verificar a atividade preponderante da empresa, de forma que não faz jus ao gozo da imunidade de ITBI" (TJRS, Agravo Interno n. 70084909027, rel. Luiz Felipe Silveira Difini, Vigésima Segunda Câmara Cível, j. 24-03-2021)  
(...)

O caso comporta distinção essencial em relação à tese definida na parte dispositiva do RE 796.376/SC, com conclusão bastante específica a respeito da imunidade do ITBI incidente ou não sobre o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.

Diferentemente, na hipótese, pretende-se discutir se a imunidade do ITBI decorrente de integralização de imóvel no capital social está condicionada (ou não) à atividade preponderante da pessoa jurídica, como visto, de encontro à jurisprudência desta Corte.” (TJSC, Apelação n. 0902379-51.2013.8.24.0045, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Carlos Adilson Silva, Segunda Câmara de Direito Público, j. 08-06-2021).

8. Ressalte-se que, apesar disso, poderia este Conselho decidir o presente caso concreto seguindo o raciocínio exposto no voto vencedor do RE 796376, já que esta esfera administrativa não está vinculada às decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário, podendo, fundamentadamente, divergir do entendimento do Tribunal de Justiça.

9. Ocorre que eventual decisão nesse sentido esbarraria, inevitavelmente, no que dispõe o art. 37 do Código Tributário Nacional, que, ao dar efetividade à imunidade prevista no art. 156, §2º, I, da CF, excepciona a referida imunidade nas hipóteses de atividade preponderantemente imobiliária em qualquer um dos casos previstos no art. 36, onde está prevista também a incorporação de imóvel por realização de capital.

10. Diante disso, fica inviabilizada a decisão pela incondicionalidade da imunidade conferida na primeira hipótese do dispositivo constitucional por este Conselho, o qual não pode decidir de forma manifestamente contrária à lei.

11. É que, diferentemente do Poder Judiciário, a quem compete também o controle de constitucionalidade, os órgãos judicantes integrantes da esfera administrativa (como é o caso deste Conselho) exercem exclusivamente controle de legalidade e, portanto, estão adstritos ao cumprimento da lei.

12. Nesse sentido, não pode este Conselho (ainda que entenda que determinada norma seja inconstitucional) decidir de forma contrária ao que preconiza a lei vigente sob argumento de inconstitucionalidade, pois se assim o fizesse, estaria extrapolando a sua competência, usurpando aquela que cabe somente ao Poder Judiciário.

13. Afinal, “é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por caso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que

tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário. Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas” (Neder e López, Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2004:47-48).

14. Nessa mesma linha já decidiu o Supremo Tribunal Federal. Vejamos:

“MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA PARA O CONTROLE DA LEGALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. 1. O direito subjetivo do exercente da função de Promotor de Justiça de permanecer na comarca elevada de entrância não pode ser analisado sob o prisma da constitucionalidade da lei local que previu a ascensão, máxime se a questão restou judicializada no Egrégio STF. 2. O Conselho Nacional do Ministério Público não ostenta competência para efetuar controle de constitucionalidade de lei, posto consabido tratar-se de órgão de natureza administrativa, cuja atribuição adstringe-se ao controle da legitimidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Ministério Público federal e estadual (art. 130-A, § 2º, da CF/88). Precedentes (MS 28.872 AgR/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno; AC 2.390 MC-REF, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno; MS 32.582 MC, Rel. Min. Celso de Mello; ADI 3.367/DF, Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno). 3. In casu, o CNMP, ao declarar a inconstitucionalidade do art. 141, in fine, da Lei Orgânica do MP/SC, exorbitou de suas funções, que se limitam, como referido, ao controle de legitimidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Parquet. 4. Segurança concedida para cassar o ato impugnado.”  
(MS 27744, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 14/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 05-06-2015 PUBLIC 08-06-2015)

15. Assim, tendo em vista a competência restrita deste Conselho, independentemente do posicionamento deste a respeito da (in)condicionalidade da hipótese de imunidade prevista na primeira oração do art. 156, §2º, I, da CF, opto por aplicar ao caso concreto a regra contida nos arts. 36 e 37 do CTN e, por conseguinte, reconhecer a incidência do imposto por se tratar de pessoa jurídica com atividade preponderantemente imobiliária.

16. Diante do exposto, divirjo, com todo o respeito, do voto proferido pela Ilustríssima Relatora, e voto por conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

17. Por fim, considerando que a forma de aplicação da tese firmada no Tema 796 fica prejudicada no contexto do presente voto, deixo de me manifestar, por ora, a esse respeito, resguardando-me, contudo, no direito de proferir voto divergente também quanto àquela matéria caso prevaleça o voto da Relatora.

**É como voto.**

Balneário Camboriú, 07 de junho de 2022.



---

**Daniel Brose Herzmann**  
**Conselheiro Titular**



## VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: 21CD-78E8-6E16-3A18

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas:

- ✓ DANIEL BROSE HERZMANN (CPF 058.XXX.XXX-09) em 17/06/2022 20:13:13 (GMT-03:00)  
Papel: Parte  
Emitido por: Sub-Autoridade Certificadora 1Doc (Assinatura 1Doc)

Para verificar a validade das assinaturas, acesse a Central de Verificação por meio do link:

<https://bc.1doc.com.br/verificacao/21CD-78E8-6E16-3A18>