

## Protocolo 44- 60.445/2022

---

**De:** Camila C. - SFA - SC

**Para:** SFA - SC - Conselho de Contribuintes

**Data:** 10/01/2023 às 12:28:55

**Setores envolvidos:**

SGA - DEPE, SFA - DEFF - ITBI, SFA, SFA - ASS, SFA - GSFA, SFA - SC, SFA - DECF, SFA - DEFF - AUDITBI, SFA - DECF - CATEN, SFA - DECF - CDU

### ITBI - Certidão de Não Incidência de ITBI

Prezado, Presidente

Segue, em anexo, declaração de voto.

—

Atenciosamente,

**Camila Brehm**  
CONTADORA

**Anexos:**

Recurso\_Tributario\_n\_350\_2022\_Declaracao\_de\_voto.pdf

**Recurso Tributário n.º 350/2022**

**Recorrente:** GRUBER E PAES LTDA.

**Protocolo:** 60.445/2022.

**Relatora da declaração de voto:** Camila Brehm da Costa Cardoso

**RELATÓRIO**

1. Por razões de economia processual adoto o relatório do ilustre relator Lucas Diego Büttendender e emito a presente Declaração de voto a fim de complementar a fundamentação exposta pelo ilustre relator .

**VOTO**

2. Acerca do mérito, entendo que não cabe razão a recorrente, sob os fundamentos que passo a expor a seguir. Assim, para fundamentação deste voto serão expostos três fundamentos: tema 796 do STF; diferimento do imposto; base de cálculo do ITBI.

**I. Imunidade do ITBI à luz do tema 796**

3. A imunidade do ITBI está prevista na Constituição Federal art. 156, § 2º, I, trecho que foi debatido pelo Ministro Alexandre de Moraes no voto vencedor que decidiu o Tema 796 (RE 796376).

4. Sobre este tema a discussão que reverbera neste recurso refere-se ao entendimento sobre o capital social e o valor dos bens transferidos. Acerca da transferência dos bens emerge o primeiro esclarecimento.

5. Ao transmitir um bem para o patrimônio da pessoa jurídica, visto de forma simplificada, tem-se duas opções: a operação de compra ou a realização de capital. Nas operações de compra e venda há o desembolso financeiro (ou comprometimento do passivo) e, como contrapartida, o ingresso do imóvel no ativo da empresa. Nota-se, que nesta operação não ocorre alteração no patrimônio líquido (PL) da empresa. Essa alteração no PL irá ocorrer na realização de capital com a subscrição de um ativo.

6. Quanto às operações de realização de capital, faz-se necessário elucidar o entendimento sobre a formação do Capital Social, conforme o Prof. José Carlos Marion<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 14 ed, São Paulo: Atlas, 2009.

7. O capital social, conta integrante do patrimônio líquido, possui os seguintes desdobramentos.

**Capital Social Autorizado**

(-) Capital Social a subscrever

**(=) Capital Subscrito**

(-) Capital Social a ser integralizado

(=) Capital Social integralizado (realizado)

8. Desta forma, nota-se que o capital subscrito é formado pela soma do capital social a ser integralizado e o capital social integralizado. Posto isto, colaciono abaixo alguns os trechos do voto do Ilustre Ministro Alexandre de Moraes no tema 796.

Na questão com repercussão geral reconhecida, debate-se o alcance da imunidade tributária do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, **quando o valor desses bens excede o limite do capital social a ser integralizado.**

[...]

extrai-se que **não incide o ITBI** sobre o valor do bem dado em pagamento do **capital subscrito** pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica.

[...]

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

[...]

Disso decorre, logicamente, que, **sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o valor do capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI**, pois a imunidade está voltada ao valor destinado à integralização do capital social, que é feita quando os sócios quitam as quotas subscritas.

[...]

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.** (grifo meu)

9. Nessa senda, depreende-se que a imunidade de ITBI alcança tanto a conta de Capital Social a ser integralizado quanto a conta de Capital Social realizado. Ou seja, quando o excelentíssimo Ministro Alexandre de Moraes fixa a tese: “*A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.*” ele inclui a conta de Capital Social a ser integralizado, pois defende que a imunidade de ITBI é alcançada até o **LIMITE** do capital social a ser integralizado.

10. Se a intenção da tese fosse firmar que a imunidade no ITBI alcança apenas a conta do Capital Social integralizado, a palavra “**limite**” estaria vinculada a conta de Capital Social integralizado e não com a conta de Capital Social a integralizar.

11. Assim, para fins de fundamentação deste voto, o entendimento acerca da imunidade de ITBI, aludida na tese 796, alcança até o limite do capital social subscrito.

## II. Diferimento do Imposto

12. O art. 156, §2º, inciso I da Constituição Federal, determina que não incide ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

13. O Código Tributário Nacional (CTN), art. 37 versa sobre o tema da imunidade, com a seguinte condicionante:

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.

14. Assim, o CTN restringe a imunidade do ITBI para os casos de incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica, quando mais de 50% da receita operacional da empresa adquirente **decorrer de transações imobiliárias**, dentro do período de análise, o qual pode ser (§ 1º) os 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição ou (§ 2º) levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

15. Logo, depreende-se do entendimento em conjunto do disposto no art. 156, § 2º, I da CF e do art. 37, §§ 1º e 2º do CTN que a imunidade está condicionada a verificação de atividade preponderante quando a receita (decorrente de qualquer atividade operacional desenvolvida pela pessoa jurídica, seja esta atividade principal ou secundária) proveniente da venda ou locação de imóveis represente mais de 50% da receita arrecadada nos 3 (três) anos seguintes à data da aquisição.

16. No objeto deste recurso a incorporação dos imóveis ao capital social foi promovida dois meses após a abertura da pessoa jurídica, e, por este motivo, o período de análise da preponderância a ser observado são os três anos seguintes a data da incorporação (27/07/2022). O CTN assim disciplina, pois neste período concede ao contribuinte prazo para comprovar, por meio da aferição de receitas decorrentes das demais atividades previstas na empresa, que as receitas provenientes da atividade imobiliária são (ou não) objeto principal da empresa e, por este motivo, fará jus (ou não) a imunidade.

17. Faz-se necessário deixar claro este entendimento pois, não há como afirmar, neste momento, se a empresa irá ou não possuir como atividade preponderantemente as atividades de cunho imobiliário, visto que iniciou suas atividades em maio de 2022. O diferimento do imposto, portanto, torna-se imprescindível para fins de verificação da atividade preponderante.

18. No âmbito do município de Balneário Camboriú a aludida imunidade está amparada pela Lei Municipal n. 859/1989, artigo 3º, inciso III, no qual declara ser imune a transmissão de bens imóveis, quando *“Efetuada para a sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”*.

19. Destaca-se, que a legislação municipal também prevê a análise da atividade preponderante para o caso em tela, sendo **devido o imposto** quando *“§ 7º Verificada a preponderância a que se referem os parágrafos anteriores, ou não apresentada a documentação prevista no § 5º deste artigo”* (art. 3º Lei n. 859/1989).

20. Logo, observa-se que a recorrente, por ter promovido a incorporação dos imóveis ao capital social dois meses após a abertura da empresa possui o direito a certidão provisória de não incidência de ITBI, visto que ainda não há de se falar em concessão permanente da imunidade, pois há neste momento o diferimento do imposto.

21. Deste modo, quando findado o prazo do diferimento do imposto, a verificação da atividade preponderante será realizada para todas as receitas operacionais auferidas pela empresa, sejam elas decorrentes da atividade principal ou secundária, independentemente de seu objeto social.

### **III. ITBI: Base de cálculo, fato gerador e lançamento do crédito**

22. O terceiro, e último ponto, refere-se a base de cálculo, fato gerador e lançamento do crédito tributário do ITBI.

23. A base de cálculo do imposto, conforme disciplina o art. 38 do CTN, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. A Lei Municipal, em seu artigo 7º apresenta o mesmo entendimento: *"A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos."*

24. Assim, ocorre o fato gerador do ITBI com a efetiva transferência do bem (art. 35 do CTN). Esta transmissão ocorre, sob a ótica do art. 1.245 do Código Civil, *"mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis"*. Este entendimento é vislumbrado à luz da súmula nº108 do STF a qual define que: *"É legítima a incidência do imposto de transmissão "inter vivos" sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local"*.

25. Logo, no lançamento do crédito tributário, de acordo com os artigos. 142 e 144 do CTN, o valor da base de cálculo do ITBI deve refletir o valor venal dos bens na data da efetiva transferência da propriedade. Firma-se, portanto, que o fato gerador do ITBI ocorre no ato da efetiva transmissão da propriedade pelo valor venal do bem.

26. A base de cálculo, quando o valor declarado pelo contribuinte não o refletir o valor de mercado a época da transação, será arbitrada pela autoridade lançadora pelo valor venal do bem.

27. Ao voltarmos à análise do caso concreto, nota-se que houve divergência entre o valor informado pelo contribuinte e o valor venal dos imóveis, ocorrendo, desta forma, a atribuição da base de cálculo do ITBI para três imóveis incorporados.

28. Depreende-se do exposto que é **imune a integralização** de bens ao capital social da pessoa jurídica **apenas o valor subscrito ao capital social**, devendo, sobre o **valor venal excedente**, haver a **incidência do ITBI**.

29. Fixada tal premissa, pode-se concluir que, para se obter o reconhecimento da imunidade constitucional prevista no inciso I do § 2º do art. 156 deve-se proceder a integralização do capital social utilizando o valor venal do imóvel.

30. Quanto a definição do fato gerador do ITBI o art. 35 do CTN define que o imposto tem como fato gerador a transmissão dos bens. Tal transferência, sob a ótica do art. 1.245 do Código Civil, ocorre *"mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis"*. Este entendimento é vislumbrado à luz da súmula nº108 do STF a qual define que: *"É legítima a incidência do imposto de transmissão*

"inter vivos" sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local".

31. Sobre o lançamento do crédito tributário, de acordo com os artigos. 142 e 144 do CTN, o valor da base de cálculo do ITBI deve refletir o valor venal dos bens na data da efetiva transferência da propriedade. Firma-se, portanto, que o fato gerador do ITBI ocorre no ato da efetiva transmissão da propriedade pelo valor venal do bem. Contudo, quando o valor declarado pelo contribuinte não o refletir o valor de mercado a época da transação, caberá a autoridade lançadora, arbitrar o valor venal do bem.

32. Em análise no caso em tela, para o ato de subscrição, realizado em 27/07/2022, o fisco arbitrou a base de cálculo para três imóveis, pois entendeu que o valor venal declarado desses bens não refletia o valor de mercado a época do fato gerador.

33. Dessa forma, visto que a realização de capital foi totalmente subscrita, a base de cálculo do ITBI (d) é a diferença entre a Base de Cálculo atribuída pelo fisco (c) e o valor do capital social subscrito (b) desses bens. O quadro abaixo demonstra o cálculo do valor excedente, em conformidade com as guias emitidas (Despacho 25-60.445/2022).

Imóvel (a)	Valor declarado (b)	Base de cálculo atribuída (c)	Diferença (d)	Valor de 2% sobre o excedente
Apto 402	85.000,00	532.000,00	447.000,00	8.940,00
Garagem 9	4.000,00	80.000,00	76.000,00	1.520,00
Garagem 8	30.000,00	80.000,00	50.000,00	1.000,00
<b>Total</b>	<b>119.000,00</b>	<b>692.000,00</b>	<b>573.000,00</b>	<b>11.460,00</b>

34. Deste modo, frente a todo exposto, com a devida complementação ao voto do ilustre relator Lucas Diego Bütttenbender, conheço do recurso e acompanho o **VOTO** no sentido de **NEGAR PROVIMENTO**, mantendo inalterada a Decisão Administrativa n. 0442/2022/GSFA.

CAMILA BREHM DA COSTA  
CARDOSO:00247365033

Assinado de forma digital por  
CAMILA BREHM DA COSTA  
CARDOSO:00247365033

**Camila Brehm da Costa Cardoso**  
Relatora



## VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: FC0D-9975-2B00-05F9

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

- ✓ CAMILA BREHM DA COSTA CARDOSO (CPF 002.XXX.XXX-33) em 10/01/2023 12:29:21 (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/FC0D-9975-2B00-05F9>