

## Recurso Tributário nº 377/2023

**Processo Administrativo:** Protocolo Eletrônico n.º 73.817/2023

**Recorrente:** ORSI ESTRUTURAS LTDA.

**Relatora do voto divergente:** Conselheira Cláudia Huller

## RELATÓRIO.

1 - Por razões de economia processual adoto o relatório do ilustre relator e, com o devido respeito, desde já peço vênia para divergir.

## VOTO.

2 - Em suma, entre as afirmações e razões expostas no Recurso da Recorrente consta:

*Neste norte, a transferência dos bens acima relacionados terá como base de cálculo o valor histórico do Imposto de Renda declarado pelo proprietário Sr. Martinho Mário Orsi, conforme faculdade legal prevista no artigo 23 da Lei 9.249/1995.*

*(...).*

*Importante distinguir que os referidos imóveis incorporados à pessoa jurídica ORSI ESTRUTURAS LTDA., não se tratam de reserva de capital (como o caso em concreto do julgado pelo STF), haja vista que neste caso, os imóveis foram totalmente subscritos e integralizados, o qual torna inconstitucional a cobrança de ITBI sobre essa transmissão, (...).*

*(...).*

*Assim, a competência tributária dos Municípios deve ser compreendida à luz de suas limitações constitucionais. Entre elas, a de não tributar a transmissão de bens ou direitos 7 incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, pois o julgado do **tema 796 do STF**, usado na Decisão Administrativa 0163/2023/GSFA **não se aplica ao caso em concreto!***

*(...).*

*Assim, é opção legítima do sócio contribuinte ao integralizar imóveis de sua propriedade como realização de capital social de uma empresa, sem atualizá-lo ao valor presente de mercado, de modo que jamais poderia se cogitar a incidência de ITBI pela diferença entre o valor integralizado e o valor venal proposto pelo município. **Esse não é o comando constitucional específico e, tampouco, o que restou decidido pelo STF por ocasião do julgamento do Tema 796, como veremos a seguir.***

*(...).*

***Não obstante, este Município desconsiderou essa legítima opção do contribuinte (incorporação pelo valor histórico) para, utilizando-se descabidamente do RE 796.376, cobrar o valor de ITBI sobre o valor de mercado dos bens incorporados, sob o argumento que supera o custo das quotas integralizadas, de forma que o ITBI deveria incidir sobre este excesso. Todavia, conforme amplamente exposto, a tese de repercussão geral em questão jamais autorizou que os Municípios, desconsiderando a legítima opção do contribuinte pela incorporação no valor histórico, tributassem ITBI como se a operação estivesse ocorrendo pelo valor venal ou de mercado, que ultrapassam o capital social integralizado.***

- 3 - Entendo que não assiste razão a Recorrente.
- 4 - A Tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, em análise ao Tema 796 do STF, dispõe: “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”.
- 5 - A resolução do tema 796 pelo egrégio Tribunal foi clara, utilizando o termo *valor dos bens*. Sobre o conceito de valor do bem, o doutrinador Hugo de Brito Machado esclarece: “**O valor dos bens é determinado pelas condições de mercado**. Em princípio, pela lei de oferta e da procura.” (Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores, 24ª ed., 2004, p. 377. **Grifo nosso**).
- 6 - Aprofundando-se na situação da controvérsia que deu origem a tese, podemos observar:
- O julgado teve origem num Mandado de Segurança interposto contra ato de Secretário da Fazenda do Município de São João Batista, neste Estado (Santa Catarina) e quando levada a situação ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o mesmo entendeu:

TRIBUTÁRIO - ITBI - **INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA** (ART. 156, § 2º, INCISO II, DA CF/1988) - VALOR DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO E DAS COTAS DOS SÓCIOS RESPECTIVOS - **IMUNIDADE QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL E DAS COTAS INTEGRALIZADAS COM IMÓVEIS** - EXCEDENTE SUJEITO À TRIBUTAÇÃO - SENTENÇA REFORMADA. A imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso II do § 2º do art. 156, da Constituição Federal de 1988 impede a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis "inter vivos" somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Vale dizer, **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**.

(TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2011.073712-5, de São João Batista, rel. Jaime Ramos, Quarta Câmara de Direito Público, j. 17-05-2012. **Grifo Nosso**).

Explicando e exemplificando o entendimento, no voto consta:

Todavia, **a imunidade tributária não é ampla e irrestrita, mas apenas em relação ao valor do imóvel** suficiente à integralização do capital social, vale dizer, **se o capital social a ser integralizado é de R\$ 10.000,00, por exemplo, e o valor do imóvel incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica para a realização desse capital é R\$ 30.000,00, o imposto sobre a transmissão de bens (ITBI) não incidirá tão somente sobre a importância de R\$ 10.000,00.**

Isso porque a **intenção do legislador** constituinte, ao estabelecer a imunidade do ITBI sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, destinados à integralização do capital social, **foi a de facilitar a instituição/criação de novas sociedades e a movimentação de bens que representassem o**

**capital exigido para tal finalidade, e não a de criar mecanismos a fim de que os sócios transferissem para o patrimônio da pessoa jurídica imóveis de valor superior àquele necessário à integralização do capital social, e assim ficar totalmente imunes à tributação.**

Aliás, o Código Tributário Nacional determina que, "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" (art. 36 -grifo apostro).

**Logo, não é razoável que se aplique a imunidade tributária sobre o valor total do imóvel incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica, quando apenas parte dele foi suficiente para a integralização do capital social, ou seja, sobre o valor do imóvel que excede o capital social integralizado haverá incidência do imposto (ITBI).**

- Após interposto, foi recebido o Recurso Extraordinário nº 796.376, entendendo pela repercussão geral da controvérsia "*alusiva ao alcance da imunidade quanto ao Imposto de Transmissão nos casos de imóveis integralizados ao capital social da empresa, cujo valor de avaliação ultrapasse o da cota realizada, considerado o preceito do artigo 156, § 2º, inciso I, da Carta Federal*". (**Grifo Nosso**)
- Por fim, o Tema de Repercussão Geral: "*Tema 796 - Alcance da imunidade tributária do ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o **valor total desses bens** excederem o limite do capital social a ser integralizado.*" (**Grifo Nosso**)

7 - Não bastasse, em análise as razões e fundamentos determinantes da decisão do RE nº 796.376, percebe-se:

Ementa:

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,).

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".

Trecho do voto:

**Revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o**

manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica **que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo** - como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital.

Essa extensão interpretativa em termos de imunidades não é aceita por nossa SUPREMA CORTE, por constituir exceção constitucional à capacidade tributária:  
(...).

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.

Por outro lado, nada impede que os sócios ou os acionistas contribuam com quantia superior ao montante por eles subscrito, e que o contrato social preveja que essa parcela será classificada como reserva de capital. Essa convenção se insere na autonomia de vontade dos subscritores.

O que não se admite é que, a pretexto de criar-se uma reserva de capital, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas, ao arrepio da norma constitucional e em prejuízo ao Fisco municipal.

Ainda que **o preceito constitucional em apreço** tenha por finalidade incentivar a livre iniciativa, estimular o empreendedorismo, promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas, **não chega ao ponto de imunizar imóvel cuja destinação escapa da finalidade da norma.**

No caso concreto, a diferença entre o valor do capital social e os imóveis incorporados é de R\$ 778.724,00. É de indagar-se a razão pela qual uma empresa, cujo capital social é de R\$ 24.000,00, pretende constituir uma reserva de capital em montante tão superior ao seu capital, e, sobretudo, livre do pagamento de imposto.

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.**

8 - Considerando, então, a controvérsia levada ao STF, percebe-se que ao fixar a tese o colegiado delimitou o alcance da norma de não incidência, e assim o fez: "*não alcança o **valor dos bens** que exceder o limite do capital social a ser integralizado*".

9 - Nesse passo, válido também citar trecho da manifestação da Procuradoria-Geral da República quanto ao RE 796.376:

Direto ao ponto, **o que se faz necessário é distinguir – dada a moldura fática apresentada à Suprema Corte pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina – qual é a amplitude da norma constitucional que previne a cobrança do ITBI** sobre a transmissão de bens e direitos destinados à realização do capital social da sociedade limitada de índole contratual.

Recorde-se que o ITBI é imposto municipal sobre a transmissão onerosa de bens imóveis inter vivos. Abrange a transmissão dos direitos reais sobre imóveis (exceto os de garantia) e a cessão de direitos à sua aquisição. Tem sua existência prevista no art. 156 da Constituição e sua disciplina traçada nos arts. 35 a 42 do Código Tributário Nacional.

De outra parte, sabe-se que, pela leitura de BERTOLDI e RIBEIRO, o capital social das empresas desempenha funções externas e internas. Com relação ao exterior, é garantia dos credores da sociedade. Já internamente:

(...).

Para atender aos objetivos a que se destina, o capital social se apresenta como parte mutável do acervo patrimonial, podendo ser elevado ou reduzido a depender das necessidades do empreendimento e do acordo entre os sócios.

**Dito isso, desborda das pautas da razoabilidade conceber que, independentemente das cotas pertinentes à integralização do capital social, possam ser aportados bens imóveis de valor superior ao necessário, com o benefício da não tributação do ITBI quanto ao excesso.**

Pelo viés da autonomia da vontade, os sócios têm, dentro dos parâmetros da lei, liberdade para estipular o valor do capital social da empresa que pretendem fundar. Se é seu desejo aportar bens imóveis de valor mais elevado e contar com a imunidade constitucional do ITBI, é razoável e constitucionalmente adequado que ajustem o valor do capital social que pretendem realizar.

A Constituição pretende estimular a livre iniciativa e impulsionar o início da atividade empresarial ao prever a imunidade específica em debate, porém o limite da norma benéfica se circunscreve à proteção da constituição do empreendimento.

A leitura literal do art. 156, § 2º, I, da Constituição já indica que a prevenção quanto à cobrança do ITBI se destina exclusivamente à transmissão de bens para composição do capital social da pessoa jurídica em formação, ou às situações em que ocorra transmissão de bens ou direitos em decorrência de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

**De mais a mais, no tratamento das imunidades constitucionais tributárias, cumpre, sempre e com bastante zelo, observar qual é o valor que a imunidade contempla, de modo a extrair a medida e o alcance da regra pela teleologia de sua existência, "com escopo de assegurar à norma supralegal sua máxima efetividade"** (Recurso Extraordinário 627.815, Relatora Ministra ROSA WEBER, DJe 30 set. 2013).

À luz desse entendimento, o acórdão da Corte de Justiça originária não merece reparos quando afirma não se conformar à teleologia do dispositivo a possibilidade de imunização de bens cujo valor seja substancialmente superior ao valor das cotas que se prestam a integralizar.

Preserva-se, por essa leitura, a intangibilidade do valor subjacente à imunidade objetiva do art. 156, § 2º, I, da Constituição. Previne-se, igualmente, a simulação em prejuízo de terceiros e do próprio contrato social ou com o objetivo de fraudar as normas de imposição tributária existentes.

10 - Sendo assim, considerando a finalidade da norma exposta, bem como considerando a interpretação restritiva no que concerne a imunidade constitucional, não há que se imunizar transmissão para o patrimônio da pessoa jurídica de *"imóveis de valor superior àquele necessário à integralização do capital social, e assim ficar totalmente imunes à tributação"*, ou seja, a não incidência alcança tão somente o *"valor do bem dado em pagamento do capital subscrito"* pelo sócio.

11 - Corroborando, a jurisprudência sedimentada do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. PRETENDIDO RECONHECIMENTO DA **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE A TOTALIDADE DO IMÓVEL** TRANSFERIDO PARA INCORPORAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL, NOS TERMOS DO ART. 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. **IRRESIGNAÇÃO DO MUNICÍPIO. VALOR VENAL DO BEM SUPERIOR AO MONTANTE INTEGRALIZADO. DETERMINAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO SOBRE O EXCEDENTE. TEMA 796 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DECISÃO ADMINISTRATIVA EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTADA.** INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. **SENTENÇA REFORMADA.** RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

(TJSC, Apelação / Remessa Necessária n. 5016126-82.2020.8.24.0038, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Vera Lúcia Ferreira Copetti, Quarta Câmara de Direito Público, j. 09-06-2022. **Grifo Nosso**).

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ITBI. POSTULADA A INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE EM RELAÇÃO AO VALOR INTEGRAL DOS BENS. **INVIABILIDADE. VALOR VENAL DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO, CONFORME AVALIAÇÃO REALIZADA PELOS MUNICÍPIOS EM REGULAR PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. REGRA IMUNIZATÓRIA QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL DE FATO INTEGRALIZADO.** PRECEDENTES DESTA CORTE E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL (TEMA N. 796). ILEGALIDADE NÃO EVIDENCIADA. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO.

(TJSC, Apelação n. 0300947-50.2019.8.24.0008, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Francisco José Rodrigues de Oliveira Neto, Segunda Câmara de Direito Público, j. 28-03-2023. **Grifo Nosso**).

APELAÇÃO.

TRIBUTÁRIO. ITBI-IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL AJUIZADA EM 27/06/2022. VALOR ATRIBUÍDO À CAUSA: R\$ 162.714,29.

OBJETIVADO AFASTAMENTO DA COBRANÇA DO TRIBUTO SOBRE A TOTALIDADE DOS IMÓVEIS INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA.

VEREDICTO DE IMPROCEDÊNCIA.

INSURGÊNCIA DA COOPERA-COOPERATIVA PIONEIRA DE GERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO (AUTORA).

PRETEXTADA IMUNIDADE, POR FORÇA DO ART. 156, INC. II, § 2º, INC. I, DA CF/88.

LUCUBRAÇÃO INFECUNDA. ESCOPO BALDADO.

EXAÇÃO QUE TEM COMO BASE DE CÁLCULO O VALOR VENAL DOS BENS DE RAIZ (ART. 38 DO CTN).

BENEFÍCIO FISCAL QUE SE RESTRINGE À PARCELA DESTINADA À INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DO GRUPO COOPERATIVADO.

**CONTEXTO EM QUE O VALOR DE MERCADO DOS IMÓVEIS INCORPORADOS SUPERA O MONTANTE DECLARADO PELA CONTRIBUINTE.**

ESCORREITA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A QUANTIA EXCEDENTE.

PRECEDENTES.

"1. Nos termos do 156, II, § 2º, I, da Constituição Federal, não incide ITBI 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. 2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do **Recurso Extraordinário n. 796.376/SC (Tema 796)**, entendeu que a imunidade em relação ao **ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado**. 3. **A imunidade de ITBI não é ampla e irrestrita**, devendo ser reconhecida apenas em relação ao **valor dos imóveis suficientes à integralização do capital social**, incidindo o imposto nos casos em que o valor do imóvel exceda o limite do capital a ser integralizado. 4. **No caso, restou evidenciado que o valor venal do bem incorporado ao capital da empresa é superior ao do capital social integralizado, de modo que não se verifica qualquer ilegalidade na tributação do montante excedente**" [...] (TJSC, Apelação / Remessa Necessária n. 5000272-39.2021.8.24.0062, rela. Desa. Vera Lúcia Ferreira Copetti, Quarta Câmara de Direito Público, j. em 20/04/2023).

SENTENÇA MANTIDA.

RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

(TJSC, Apelação n. 5001216-83.2022.8.24.0166, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Luiz Fernando Boller, Primeira Câmara de Direito Público, j. 25-07-2023. **Grifo Nosso**).

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. PRETENDIDO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE A TOTALIDADE DE IMÓVEL TRANSFERIDO PARA INCORPORAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. IRRESIGNAÇÃO DOS IMPETRANTES. **VALOR VENAL DO BEM SUPERIOR AO MONTANTE INTEGRALIZADO. DETERMINAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO SOBRE O EXCEDENTE. TEMA 796 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.** SENTENÇA MANTIDA.

1. Nos termos do 156, II, § 2º, I, da Constituição Federal, não incide ITBI 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.

2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 796.376/SC (Tema 796), entendeu que a imunidade em relação ao ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.

3. A imunidade de ITBI não é ampla e irrestrita, devendo ser reconhecida apenas em relação ao valor dos imóveis suficientes à integralização do capital social, incidindo o imposto nos casos em que o valor do imóvel exceda o limite do capital a ser integralizado.

4. **No caso, restou evidenciado que o valor venal do bem incorporado ao capital da empresa é superior ao do capital social integralizado, de modo que não se verifica qualquer ilegalidade na tributação do montante excedente.**

5. Ausência de violação a direito líquido e certo.

RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

(TJSC, Apelação / Remessa Necessária n. 5000272-39.2021.8.24.0062, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Vera Lúcia Ferreira Copetti, Quarta Câmara de Direito Público, j. 20-04-2023. **Grifo Nosso**).

Extrai-se, ainda, do voto deste último:

A imunidade pretendida no caso em exame não é ampla e irrestrita, devendo ser reconhecida apenas em relação ao valor dos imóveis suficientes à integralização do capital social, incidindo o ITBI nos casos em que o valor do imóvel exceda o limite do capital a ser integralizado.

**A propósito, esse foi o entendimento exarado em parecer jurídico acerca de pedido de declaração de não incidência de ITBI realizado administrativamente pelos impetrantes** (Processo n. 0020.0002369/2020), verbis (Evento 1 – PROCADM7):

[...] 7. Acerca das argumentações apresentadas pelo Requerente, entendo que não merecem prosperar. Explico.

8. Já ficou fixada a 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"<sup>1</sup>.

[...]

12. Note-se, portanto, que **no presente caso a avaliação do imóvel para fins de apuração de base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis é um dever da Administração Pública Municipal.**

13. Por fim, o comando legal insculpido no artigo 23 da Lei Federal n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se aplica ao presente caso. Isso porque a referida norma dispõe sobre a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como a contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

14. Não há portanto, incidência da referida Lei Federal no âmbito do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis no Município de São João Batista - SC, haja vista que compete aos municípios legislarem sobre o imposto de transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, nos termos do artigo 156, II, da Constituição da República Federativa do Brasil.

### 3. DISPOSITIVO

15. Ante o exposto, considerando os fundamentos legais supramencionados, opina este parecerista no sentido de que há incidência de ITBI sobre o valor do bem que exceder o limite do capital social a ser integralizado, nos termos do julgamento do Recurso Extraordinário n. 796376.

**De fato, a análise da documentação colacionada aos autos demonstra que o imóvel objeto do dissenso foi integralizado em valor inferior àquele constante da avaliação imobiliária realizada pelo ente público.**

Com efeito, o imóvel matriculado sob o n. 799 no Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de São Joao Batista (Evento 1 - MATRIMÓVEL6) foi integralizado pela empresa Delloscar Holding Ltda., no valor de R\$ 13.879,45 (treze mil oitocentos e setenta e nove reais e quarenta e cinco centavos) (Evento 1 - CONTRSOCIAL3, p. 3); contudo, em avaliação procedida pelo Município de São João Batista, o cálculo atingiu o montante final de R\$ 270.000,00 (duzentos e setenta mil reais) (Evento 67 - DOCUMENTAÇÃO2), revelando-se notória a disparidade entre as quantias apresentadas.

**Evidenciado, pois, que o valor venal do bem incorporado ao capital da empresa é superior ao do capital social integralizado, não se verifica qualquer ilegalidade na tributação do montante excedente.**

Desse modo, **conforme bem consignado pelo ilustre Procurador de Justiça, eu seu parecer, "no caso em exame, não restando qualquer dúvida quanto ao fato de que o valor venal do bem que foi incorporado ao capital da empresa é superior ao do capital social integralizado, torna-se inarredável reconhecer que o recolhimento do ITBI pode e deve ocorrer imediatamente após efetivada a incorporação, não se cogitando, portanto, na ocorrência de qualquer ilegalidade e, por conseguinte, ofensa a direito líquido e certo na exigência da exação."** (Evento 7 - PROMOÇÃO1, eproc 2º grau).

Nesse sentido, já decidiu este e. Corte de Justiça:

(...)

**(Grifo Nosso)**

12 - No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo também já se posicionou:

MANDADO DE SEGURANÇA - ITBI - Município de Ribeirão Preto – Integralização de imóvel ao capital social - Pretensão de reconhecimento da imunidade do ITBI - **Imunidade limitada - Transferência de patrimônio consistente no valor que exceder a integralização do capital social que se sujeita a tributação do ITBI** - Entendimento do STF no RE nº 796.376/SC, com repercussão geral - Tema nº 796 - **Recursos oficial e voluntário da Municipalidade providos.** (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1055666-37.2022.8.26.0506; Relator (a): Erbeta Filho; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/08/2023; Data de Registro: 16/08/2023)

E o voto explica:



Ao contrário do que quer fazer crer a impetrante, o caso se ajusta ao entendimento contemplado no julgado da Corte Suprema. O fato de haver a incorporação do excedente a título de reserva de capital no caso contemplado pelo acórdão paradigma **não tem o condão de afastar a tese principal que deve orientar os casos em que, tal qual se verifica na hipótese versada, o valor do bem conferido pelo sócio superar ao do capital integralizado.** Nesse sentido, o precedente desta 15ª Câmara de Direito Público, da lavra do E. Desembargador Eutálio Porto (Apelação nº 1000707-91.2022.8.26.0482, v.u., j. 31.08.2022):

“APELAÇÃO CÍVEL - Mandado de Segurança - ITBI - Insurgência contra a cobrança do tributo sobre imóveis utilizados na integralização do capital social da impetrante - Lançamento efetuado apenas sobre o valor que superou o limite da cota social integralizada - Possibilidade - Não incidência do ITBI restita ao valor do capital social realizado - Inteligência dos arts. 156, § 2º, I da CF e 36 do CTN - Precedentes das Câmaras Especializadas em Tributos Municipais desta Corte - Sentença mantida - Recurso improvido”.

**Assim consoante entendimento jurisprudencial a respeito do tema, a transferência de patrimônio em valor que exceder a integralização do capital social da empresa está sujeita a tributação do ITBI.**

Valeu-se o ente municipal, outrossim, de processo regular expressamente previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional para, à luz do contraditório e da ampla defesa, apurar a veracidade do valor declarado e, sendo o caso, arbitrar o montante correto e cobrar a diferença, como ocorreu na hipótese vertente.

13 - Por fim, destaca-se que o assunto em comento já foi levado a conhecimento do Supremo Tribunal Federal:

Ementa: CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. **APLICAÇÃO INDEVIDA DA TESE FIRMADA NO TEMA 796-RG. INOCORRÊNCIA.** AUSÊNCIA DE ESTRITA ADERÊNCIA. RECURSO DE AGRAVO DESPROVIDO. 1. No Tema 796-RG, fixou-se a seguinte 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.” 2. **Decisão reclamada que não nega a imunidade limitada conforme decisão da CORTE, mas afirma a regularidade da base de cálculo fixada sobre o valor venal do imóvel atribuído pelo Município.** Objeto da decisão reclamada que não se identifica com o fundamento de fato do Tema 796-RG. 3. **Fixação do valor venal do bem imóvel é atribuição específica da municipalidade,** permitida eventual revisão judicial pela parte interessada. Ausência de teratologia da decisão que, de forma geral, aceita a presunção de legitimidade do ato administrativo para o lançamento do tributo, independentemente da existência de parcela imune que não ensejará lançamento e recolhimento do tributo. 4. Recurso de Agravo a que se nega provimento. (Rcl 57836 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 27/03/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 03-04-2023 PUBLIC 04-04-2023)

E no voto constou:

Em termos objetivos, a discussão havida no mandado de segurança é a fixação da base de cálculo do tributo, analisando a legalidade da tributação da transmissão de

bens pelo valor venal fixado pelo Município e não pelo valor declarado pelos interessados no negócio jurídico para a integralização do capital da pessoa jurídica. Não se trata de discussão estrita a respeito da imunidade constitucional, mas sim da interpretação infraconstitucional do disposto no art. 23, da Lei 9.249/1995.

**Em relação ao ponto, o órgão jurisdicional reclamado, em análise da aspecto fático da demanda, concluiu que embora a atribuição do valor de incorporação caiba aos sócios e conste do contrato social, a transferência de patrimônio que agregue bens e direitos e exceda o valor do acréscimo do capital social, não está acobertada pela regra da não incidência do ITBI do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal tendo em vista que cabe ao Fisco Municipal calcular o ITBI sobre o valor venal dos imóveis transmitidos, dentro da sua competência tributária.**

**Há, portanto, uma questão legal prévia e autônoma em relação a matéria objeto do precedente vinculante, que é a fixação da base de cálculo do ITBI, com base no art. 38 do Código Tributário Nacional. Nestes casos, quando em jogo a fixação da base de cálculo pelo valor venal de bem imóvel por ato administrativo do Município, rejeitando-se a tributação com base no valor declarado pelo contribuinte, há evidente afastamento da matéria discutida em relação à imunidade específica fixada no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, pois a fixação da base de cálculo antecede logicamente a imunidade quanto ao tributo incidente, considerando sua limitação conforme a tese fixada.**

**Em termos finais, a decisão administrativa, cuja eficácia fora mantida pelo acórdão da apelação no mandado de segurança, aplicou em concreto a tese fixada no Tema 796 da Repercussão Geral, pois limitou a tributação pelo ITBI ao valor integralizado no capital social de pessoa jurídica, lançando o tributo somente sobre a parcela sobejante.** E a fixação desta parcela sobejante é que origina e limita a análise da legalidade do lançamento.

Tal circunstância afasta a discussão na origem do objeto do Tema 796, pois **a decisão reclamada não está negando a imunidade limitada conforme decisão da CORTE**, mas a regularidade da base de cálculo fixada sobre o valor venal do imóvel. Não há, portanto, aderência ao paradigma indicado.

De outra parte, além de não se observar exata aderência da questão debatida na origem com o Tema 796, também se conclui, do cotejo do decisum reclamado com a tese de repercussão geral fixada, e respeitado o âmbito cognitivo deste instrumental, a não existência de teratologia no ato judicial que se alega afrontar o precedente deste TRIBUNAL.

**Como salientado, em momento algum a decisão reclamada negou a imunidade sobre o valor utilizado para a integralização do capital social.** Apenas reconheceu que o valor da transmissão imobiliária como um todo deve corresponder ao valor venal do bem, lançando-se o tributo somente ao que exceda o declarado para a integralização do capital social, de acordo com o ato administrativo.

**Sendo a fixação do valor venal do bem imóvel atribuição específica da municipalidade,** permitida eventual revisão judicial pela parte interessada, não se mostra teratológica a decisão que, de forma geral, aceita a presunção de legitimidade do ato administrativo para o lançamento do tributo, independentemente da existência de parcela imune que não ensejará lançamento e recolhimento do tributo.

**Destá forma, a decisão que reconhece que o ato administrativo questionado respeita a imunidade constitucional conforme o precedente vinculante, não caracterizando interpretação teratológica do precedente.**

Ressalto, ainda, que reclamação constitucional não é instrumento processual vocacionado à produção de provas com vistas a apurar se houve ou não irregularidade no valor declarado no imóvel, com o objetivo de se abster do pagamento da tributação incidente.

14 - Sendo assim, por todo o exposto, não vejo ilegalidade na Decisão Administrativa recorrida, uma vez que não nega a imunidade limitada ao valor dos bens utilizado para a integralização do capital social, em conformidade aos termos da tese fixada pelo STF. Motivo pelo qual dirijo do voto do conselheiro relator, entendendo que deve ser tributado o valor excedente.

15 - Ante ao exposto, face a legislação vigente, bem como o entendimento jurisprudencial, **VOTO** pelo conhecimento do recurso e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**, mantendo a R. Decisão Administrativa de Primeira Instância em todos os seus termos.

**É o voto.**

Balneário Camboriú, 22 de agosto de 2023.

Cláudia Huller  
RELATORA