

**Recurso Tributário n.º 377/2023**

**Processo Administrativo:** Protocolo Eletrônico n.º 73.817/2022

**Recorrente:** Orsi Estruturas Ltda.

**Relator:** Conselheiro Daniel Brose Herzmann

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de recurso tributário interposto em face da Decisão Administrativa n.º 0163/2023/GSFA (despacho 26), que deferiu o pedido de expedição de certidão provisória de não incidência de ITBI, porém até o limite do capital social integralizado, oportunizando à Recorrente a apresentação de Declaração de Transação Imobiliária – DTBI, para fins de apuração da base de cálculo do imposto incidente sobre a parcela do valor dos bens transmitidos que eventualmente supere o valor do capital social integralizado.

2. Irresignada, a Recorrente interpôs o recurso tributário ora analisado (despacho 27), no qual sustenta: (a) ausência de previsão legal para concessão de imunidade parcial do ITBI com base no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal; (b) equívoco pela decisão recorrida quanto à adequada interpretação da tese firmada pelo STF no julgamento do Tema 796.

3. É o relatório.

**VOTO**

4. O recurso é tempestivo, visto que interposto no dia 12/04/2023, ou seja, dentro do prazo de 20 dias previsto no art. 59 do Código Tributário Municipal, o qual se iniciou no dia 24/03/2023, data em que a Recorrente foi intimada da decisão administrativa recorrida.

5. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso, passando a analisá-lo no mérito.

6. Não se pode negar que, numa primeira análise, a tese firmada quando da solução, pelo Supremo Tribunal Federal, da controvérsia objeto do Tema 796, abre espaço para a interpretação que fundamentou a decisão administrativa de primeira instância. Eis a conclusão alcançada pela Corte Suprema:

“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”.

7. Nada obstante, sabe-se que a mais adequada compreensão acerca de qualquer tese firmada, resumo ou ementa de acórdão proferido por um tribunal, deve se dar à luz da *ratio decidendi* do julgamento, que permitiu que o colegiado chegasse à conclusão expressada no resultado.

8. Nesse contexto, tem-se que o entendimento do Fisco Municipal, que subsidiou a decisão recorrida, interpretou a tese suprarreferida no seguinte sentido: para fins de aferição do alcance da imunidade prevista no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal, deve ser efetivada a comparação entre o valor pelo qual o imóvel foi integralizado no capital social da pessoa jurídica e o valor real de mercado desse mesmo bem, de modo que, havendo distinção entre eles, o imposto deve incidir sobre a parcela do segundo que supera o primeiro.

9. Com o devido respeito, tal interpretação não merece prosperar.

10. Em primeiro lugar porque essa comparação do valor da integralização tendo como referência o valor de mercado do bem integralizado (muito menos com base em avaliação realizada pelo Fisco Municipal) não é mencionada em nenhum trecho do julgamento/acórdão e tampouco está atrelada ao caso concreto que compõe o objeto do recurso representativo da controvérsia (RE 796.376/SC).

11. Por outro lado, da análise do caso concreto cuja demanda ascendeu ao julgamento representativo pela Corte Suprema, verifica-se que a situação fática envolve operação de realização de capital em que o imóvel adquirido pela pessoa jurídica ingressou no patrimônio desta por valor superior ao aumento de capital social decorrente desta integralização.

12. Ou seja, a comparação da qual resultou a apuração de excedente em relação ao valor da integralização foi realizada tendo como referência o valor pelo qual o imóvel ingressou no patrimônio da pessoa jurídica adquirente, tendo sido constatado que apenas parte dele foi contabilizado como aumento de capital social, visto que a outra parte foi contabilizada como reserva de capital.

13. Nada disso tem relação com o valor de mercado do imóvel adquirido pela pessoa jurídica, muito menos com base na avaliação realizada pelo Fisco Municipal. Inclusive porque a referida avaliação – que, reconhece-se, deve sim ser efetivada no caso de incidência do tributo – tem por objetivo a apuração da base de cálculo do imposto, etapa esta que, nos termos do art. 142 do CTN, só deve ocorrer quando há fato gerador, o que, como visto, é impertinente na hipótese de imunidade.

14. Com efeito, imperioso registrar que, ao longo de toda a fundamentação do voto de se sagrou vencedor, proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, há inúmeras referências ao fato de que a parcela do valor do imóvel que excede o limite do capital social integralizado e, por conseguinte, não é alcançada pela imunidade, corresponde àquela que, embora ingresse no patrimônio da pessoa jurídica adquirente, resultando no aumento do seu ativo, é destinada à reserva de capital e não ao aumento de capital social.

15. Cita-se, a título de exemplo, os seguintes trechos 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.

(...)

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. 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 arripio 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.” (grifou-se)

16. Fica claro, portanto, que a preocupação da Corte Suprema no acórdão de que resultou a tese firmada está atrelada à destinação do imóvel transferido ao patrimônio da pessoa jurídica adquirente e não ao seu valor de mercado, de modo a garantir que somente sejam contempladas pela imunidade as operações (ou a parte delas) que, efetivamente, estiverem enquadradas no propósito constitucional, ou seja, somente aquelas de que resultar o pagamento das quotas subscritas pelo sócio que aumentar a sua participação no capital social.

17. Com base nesse raciocínio, é certo que eventual diferença entre o valor de uma possível avaliação do Fisco Municipal e o valor da integralização jamais iria resultar no aumento do patrimônio líquido da adquirente, motivo pelo qual não há que se falar em excesso para fins de integralização.

18. Assim, tendo em vista que, no presente caso, conforme se verifica do ato que formalizou a integralização dos imóveis no capital social da Recorrente (despacho inicial), a integralidade do valor pelo qual os imóveis foram adquiridos pela Recorrente (R\$ 492.896,00) foi destinada ao pagamento do capital social subscrito pelo sócio, não tendo contribuído para o aumento de nenhuma outra conta do patrimônio líquido da pessoa jurídica adquirente, não há que se falar em excesso do limite do capital social integralizado e, por conseguinte, em incidência de ITBI por aplicação da tese firmada no Tema 796 do STF.

19. Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e dar-lhe provimento, a fim de que seja expedida, em favor da Recorrente, certidão provisória de não incidência integral do ITBI.

**É como voto.**

Balneário Camboriú, 01 de agosto de 2023.

---

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