

**Recurso Tributário nº 383/2023**

**Processo Eletrônico nº 35.221/2023**

**Recorrente: J.L.A. PARTICIPAÇÕES LTDA.**

Voto Divergente: Conselheiro Marcelo Azevedo dos Santos

## RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso interposto por J.L.A. PARTICIPAÇÕES LTDA., contra a decisão administrativa nº 2012/2023/GSFA, que indeferiu o requerimento da contribuinte para a emissão de Certidão de Não Incidência de ITBI em razão de integralização de capital do imóvel matriculado sob n.º 89896, junto ao 1º ORI de Balneário Camboriú-SC.

2. Referida decisão administrativa, fundamentada no Parecer 078/2020, destaca:

(...)

DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA PREPONDERANTE A cláusula quarta do Contrato Social dispõe: “A sociedade terá como objeto social IMOBILIÁRIA, ALUGUEL DE IMOVEIS, E INTERMEDIÇÃO NA COMPRA E VENDA E AVALIAÇÃO DE IMOVEIS.” Ao encontro do transcrito no Contrato Social, no CNPJ da requerente constam como atividades exercidas a: “corretagem no aluguel de imóveis” e “corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis”. Assim, importante a análise do que informam as normas legais atinentes ao caso. A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB): “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; II - compete ao Município da situação do bem. (...)”. (grifo nosso) O Código Tributário Nacional - Lei 5172/1966 (CTN): ‘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. 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". (grifo nosso) A Lei Municipal nº 859/1989: (...) Contudo, temos a informar que esta Municipalidade já teve a oportunidade de se manifestar e posicionar em caso análogo, que foi levado a apreciação do Poder Judiciário, logrando êxito, em que o Tribunal de Justiça de Santa Catarina decidiu pela obrigatoriedade do recolhimento do ITBI para os casos de empresas onde o contrato social, embora possa haver pluralidade em seu objeto social, transpore exercício de atividade imobiliária.

(...)

Dessa forma, evidenciado que a principal atividade a ser exercida pela empresa Requerente é imobiliária, não há necessidade de aguardar o prazo previsto no art. 37, §2º e 3º do CTN. DO PARECER FINAL Desta forma, com todas as observações apostas, e considerando que a requerente tem como objeto social atividades impeditivas ao deferimento, o Fisco opina e orienta por negar a não incidência pleiteada pela requerente devendo a transferência de propriedade dos bens imóveis ser tributada pelo ITBI, conforme as regras aplicáveis vigentes, especialmente a Lei Municipal 859/1989.

(...)

3. Em recurso direcionado a esse Conselho, tempestivamente, o contribuinte repisa seus argumentos e destaca que não se trata de empresa de administração patrimonial de terceiros, bem como invoca a não incidência do ITBI por não se tratar de fusão, cisão ou incorporação de empresa, aduzindo que:

(...)

*Ademais, no parecer da Decisão Administrativa, para fins de instrução, a pessoa jurídica em questão (J.L.A. Participações Ltda.) foi EQUIPARADA no Parecer n.º 078/2020 emitido pelo Departamento de Fiscalização Fazendária. Ocorre que o caso de tal parecer é relativo à Sociedade que tem como objeto social e IMOBILIÁRIA, ALUGUEL DE IMÓVEIS, E INTERMEDIÇÃO NA COMPRA E VENDA E AVALIAÇÃO DE IMÓVEIS, caso **este NÃO PRESENTE NO OBJETO SOCIAL DA EMPRESA J.L.A. Participações Ltda.***

*1.2. Da interpretação equivocada da segunda parte do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal:*

(...)

*Ou seja, SOMENTE nos casos de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica em que a atividade preponderante for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil é que NÃO SE ENQUADRA NA ISENÇÃO DO ARTIGO.*

(...)

4. É o Relatório.

## VOTO

5. A questão trazida a julgamento não é novidade nesse E. Conselho e trata, basicamente, sobre o entendimento do Fisco acerca do fato de que a constituição da empresa, inicialmente, para a administração de patrimônio familiar não mereceria o benefício da imunidade, ainda que provisória.

6. Se fosse, apenas sob esse aspecto, entendo como irretocável o voto divergente do E. Conselheiro Daniel Brose Herzmann, que entende que, no mínimo, deve-se conceder a Certidão *Provisória* de Não Incidência do ITBI, até o prazo estabelecido no artigo 37, §§ 1º e 2º do CTN. Entendimento que, superada a minha intenção de voto, me alinho.

7. Entretanto, entendo que a decisão exarada no Tema 796 já declarou a inconstitucionalidade interpretativa do artigo 37, do CTN, como passo a me manifestar.

8. Para melhor formar a razão de decidir, trago, na íntegra, o voto condutor do Tema 796, para que se possa, sem se destacar do texto interpretações, fazê-lo de forma integral, destacando, **no próprio texto**, os pontos relevantes:

(...)

*É o essencial a ser relatado*

*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.*

*A Constituição Federal confere imunidade em relação ao ITBI da seguinte forma:*

*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 CARTA MAGNA de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis. Do teor do inciso I acima, 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.*

*O inciso I do art. 36 do Código Tributário Nacional reflete esse mandamento constitucional, ao dispor que:*

*“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 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.”*

*Esse dispositivo foi recepcionado pela CF/88, por se harmonizar com o teor do inciso I do § 2º, do art. 156 da Lei Maior.*

*Segundo KIYOSHI HARADA, o que a norma imuniza não é qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica; a norma imunizante diz respeito exclusivamente ao pagamento em bens ou direitos que o sócio faz para integralização do capital social subscrito que pode ocorrer tanto no início da constituição de pessoa jurídica, como também posteriormente por ocasião do aumento do capital (ITBI - Doutrina e prática. São Paulo: Atlas. 2010, p. 85).*

*Comparando-se a redação do aludido inciso I com a do art. 9º, § 2º da Emenda Constitucional 18/1965, verifica-se que não há, nesse parágrafo 2º da EC, a menção à situação de “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”.*

*Vejamos:*

*“Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.*

*(...)*

*§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, **salvo** o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.”*

*Como se vê, a ressalva contida no § 2º acima transcrito referia-se à circunstância diferente daquelas eleitas pelo inciso I do § 2º do art. 156 da atual Constituição Federal. Para maior clareza, comparemos:*



Art. 156 - (...)

§ 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;***

*Essa distinção é importante, porque tem levado certa parte da doutrina e da jurisprudência a defender a não incidência do ITBI sobre o valor dos bens incorporados que for excedente ao do capital subscrito. Argumentam os defensores desta posição que qualquer incorporação de bens à pessoa jurídica é imune, pois as únicas exceções são aquelas expressamente definidas no final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88. Com essa alegação, propugnam que o intérprete não pode inovar criando outras hipóteses excepcionais.*

*A esse respeito, o já mencionado professor HARADA esclarece que as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 aplicam-se unicamente à hipótese de incorporação de bens decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.*

*É dizer, 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.*

*Nesses últimos casos, há, da mesma forma, incorporação de bens, mas que decorre da “incorporação que é uma operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (art. 227 da Lei 6.404/1976 – Lei de Sociedades Anônimas); cisão - operação pela qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais empresas (art. 229 da Lei das S.A); ou fusão - operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma*

*nova sociedade que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei das S.A.).*

*Em todas essas hipóteses, há incorporação do patrimônio imobiliário de uma sociedade para outra, mas sem qualquer relação com a incorporação (integração) referida na primeira parte do citado inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, que alude à transferência de bens para integralização do capital.*

*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.*

*Esse entendimento é corroborado pela didática lição de EDUARDO DE MORAES SABBAG que, ao comentar o dispositivo constitucional em questão, apresenta um exemplo bastante esclarecedor:*

*“ITBI e Imunidades*

*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;***

*II - compete ao Município da situação do bem. (grifos no original)*

*O ITBI não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante da adquirente for a compra e venda desses bens. A preponderância existe se a atividade representar mais de 50% da receita operacional, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes (art. 37, § 1º, do CTN).*

**Exemplificando:** *Se uma empresa “A” (atividade: fabricação de azulejos), com sede em Brasília, incorpora uma empresa “B” (atividade: compra e venda de imóveis, preponderantemente), com sede no Rio de Janeiro, havendo transmissão de todos os direitos e bens da empresa “B” para a adquirente “A”, incluindo um imóvel localizado na cidade do Recife, pergunta-se: pagar-se-á ITBI a quem?*

*Não se pagará o ITBI, uma vez que o caso de imunidade específica. Se a empresa “A” fosse aquela que tivesse comprado e vendido imóveis, teríamos, sim, a incidência do ITBI (para Recife, no caso). Note que a empresa adquirente é quem exerce a preponderante, havendo, portanto, nítida regra imunitória. (Elementos do Direito, Direito Tributário, 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007, p. 340), (grifos no original).*

*Ou seja, a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso.*

*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.*

*Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito.*

*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:*

*IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.*

*LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (RE 564413, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe de 6/12/2010)*

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido. (RE 566.259, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe de 24/9/2010)*

*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 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.*

*Diante de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário, com a fixação da 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.”*

9. Analisando todos as nuances estabelecidas no Tema 796, restam duas certezas: (1) que a imunidade se aplica independentemente da natureza da empresa, no que tange a parte primeira do inciso I, do § 2, do artigo 156 da CF, e (2) que incide o ITBI sobre o valor superior ao utilizado para a integralização do capital. Nesse segundo caso, ainda que a fundamentação, em ambos os votos dos E. Ministros, tenha tratado

acerca da reserva de capital, o voto condutor prevaleceu, ficando claro que a imunidade alcançaria, somente, o valor subscrito e integralizado, ainda que não se tenha tratado do que representaria tal valor.

10. Logo, no que tange a imunidade total, entendo que o voto condutor do Tema 796 foi claro, no sentido de que a interpretação isolada da parte primeira do § 2º, do inciso I, do artigo 156, da CF/88, admite a imunidade tributária independente da natureza da empresa, em razão da inconstitucionalidade do artigo 37 do CTN.

11. Quem melhor explicou esse entendimento, e valho-me das suas palavras, foi Letícia Borges Neves<sup>1</sup>, que leciona:

(...)

*Pois bem. Diante dos argumentos expostos no precedente, parece-nos, salvo melhor juízo, que o Supremo, além de firmar a tese de que a imunidade em relação ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, igualmente, reconheceu que esta imunidade é “incondicionada”, podendo ser usufruída qualquer que seja a atividade da empresa.*

*Embora não esteja expresso, houve a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto do caput do Artigo 37 do CTN, a impedir que seja aplicado à hipótese do inciso I do Artigo 36 do mesmo diploma legal. E a conclusão não poderia ser outra, uma vez que, ao reconhecer que a imunidade abarcada na primeira parte do inciso I, do §2º, da Carta Magna é incondicionada, afasta, inequivocamente, a aplicação do caput do Art. 37 do CTN. Assim, pela lógica esposada no acórdão, a exceção contida neste artigo, só teria aplicação à segunda parte do citado dispositivo constitucional.*

*Nesse sentido é a posição de Harada, cuja doutrina inclusive é citada no acórdão:*

<sup>1</sup> NEVES, L. B. **A Imunidade do ITBI na Integralização de Capital e a Interpretação do STF no RE 796.376/SC.** Revista Tributária de Finanças Públicas, 2020, TRrib 147, pág. 211/232.

*À toda a evidência, o Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, extravasou os limites de sua competência ao regulamentar o disposto no inciso I, do § 2º, do Art. 156 da CF, limitando a imunidade conferida pela Carta Maior, ao submeter, também, a imunidade autoaplicável ao preenchimento dos requisitos previstos nos §§ 1º a 4º de seu Art. 37.*

*Daí a inconstitucionalidade do Art. 37 in fine, do CTN na parte em que extravasa o limite de competência atribuído à lei complementar, uma vez que a competência para regular determinada matéria não se presta a ampliar ou restringir o conteúdo da imunidade [...]*

*Como se vê, o legislador infraconstitucional, em sua missão de definir o fato gerador dos tributos, também deverá respeitar às limitações constitucionais impostas ao poder de tributar, não cabendo à lei complementar, quer seja, ao Art. 37 do CTN limitar o alcance da imunidade do ITBI no caso de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, estabelecendo requisitos não previstos constitucionalmente, suprimindo direito protegido por cláusula pétrea.*

*Esse raciocínio leva-nos a compreender que o requisito condicionante ao gozo da imunidade (preponderância da atividade imobiliária) está apenas adstrito às operações expressas na segunda parte do enunciado (fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica). Logo, a incorporação de bens imóveis para fins de integralização de capital, em qualquer tipo de empresa, inclusive com atividade preponderante imobiliária, está imune da cobrança do ITBI.*

*Consoante o exposto, evidencia-se que houve alteração do entendimento até então pacífico na Suprema Corte, que julgava necessária a verificação da atividade empresarial da adquirente nos casos de integralização de capital social com bens imóveis. A decisão provoca uma mudança significativa de cenário, tendo em vista que muitos contribuintes deixavam de integralizar bens imobiliários em empresas por dúvidas quanto a aplicação do dispositivo legal, e com isso, a alteração do entendimento,*

*nesse aspecto, pode beneficiar os contribuintes, ficando, todavia a dúvida de como esse precedente será interpretado pelos Fiscos Municipais.*

*Há, portanto, uma aparente superação do entendimento que vinha sendo tomado pelo STF, tendo em vista que o dispositivo constitucional em voga sempre foi majoritariamente interpretado no sentido de que, tanto nos casos de transmissão de bens em realização de capital, quanto nos casos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção, a imunidade só faria jus se a atividade preponderante do adquirente não fosse imobiliária.*  
(...)

12. Nesse sentido, o E. Ministro Alexandre de Moraes utilizou-se da técnica da declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, para a declaração de inconstitucionalidade do art. 37 do CTN. Aliás, como ele próprio leciona<sup>2</sup>:

(...)

*A declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto pode ser utilizada como um mecanismo para atingir-se uma interpretação conforme a Constituição e, dessa forma, preservar-se a constitucionalidade da lei ou do ato normativo, excluindo-se algumas de suas interpretações possíveis.*

*Apesar da doutrina apontar as diferenças entre a interpretação conforme à Constituição – que consiste em técnica interpretativa – e a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto – que configura técnica de decisão judicial – entendemos que ambas as hipóteses se completam, de forma que diversas vezes para se atingir uma interpretação conforme a constituição o intérprete deverá declarar a inconstitucionalidade de algumas interpretações possíveis do texto legal, sem contudo alterá-lo gramaticalmente.*

*(...) A semelhança de efeitos dos dois instrumentos não altera a fundamental diferença existente entre eles. Eles somente poderiam ser identificados se se considerasse a interpretação conforme à Constituição não como regra normal de hermenêutica, mas como um expediente*

<sup>2</sup> MORAE, A. de. *Direito Constitucional*. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 47/48.



*destinado a preservar leis inconstitucionais. Não se tem dúvida, outrossim, de que a Corte Constitucional utiliza muitas vezes, a interpretação conforme à Constituição com esse desiderato. É certo, também, que, nesses casos, mais adequada seria a pronúncia da declaração de nulidade parcial sem redução de texto. Se utilizada corretamente, a interpretação conforme à Constituição nada mais é do que interpretar a lei (Gesetzesauslegung), uma vez que qualquer intérprete está obrigado a interpretar a lei segundo as decisões fundamentais da Constituição.*

*Ressalte-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, conforme verificado no item anterior, utiliza-se da declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, como instrumento decisório para atingir-se uma interpretação conforme a Constituição, de maneira a salvar a constitucionalidade da lei ou ato normativo, sem contudo alterar seu texto.*  
(...)

13. Ou seja, a declaração da inconstitucionalidade pode ser interpretativa, conforme entendimento do próprio STF, desde que seja respeitada a reserva de plenário (art. 97 da CF/88), o que ocorreu, naquele caso.

14. Finalmente trago, para fundamentar a decisão, parte do voto exarado na Apelação Cível n.º 1005857-23.2021.8.26.0568, da E. 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, da lavra do E. Rel. Des. Botto Muscari:

(...)  
*Debate-se suposto direito da impetrante à imunidade prevista no art. 156, § 2º, inc. I, da Constituição de 1988, segundo o qual ITBI "**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".*

*No precedente invocado pela Cósmino (fls. 160, in fine), o Supremo firmou 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**" (Recurso Extraordinário n. 796.376/SC).*

*É certo que três Magistrados iam além, considerando que **mesmo o sobejo estaria imune** ao recolhimento do imposto (um deles era o Ministro MARCO AURÉLIO, Relator sorteado e vencido). Essa tese, contudo, **não prevaleceu**, de modo que é **fundamental** saber se o valor dos imóveis transferidos pelos sócios **supera ou não** o capital integralizado.*

*Na oportunidade, registrou o Ministro ALEXANDRE DE MORAES no voto ao qual aderiram outros sete integrantes da Corte: a) "...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"; b) "...a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso".*

*Diante da interpretação feita pelo guardião da Constituição, penso que já não cabe estender o requisito da atividade preponderante à hipótese de **integralização do capital societário**.*

*O art. 37 do Código Tributário Nacional, que efetivamente condiciona a imunidade também na transmissão destinada a integralizar capital social (art. 36, inc. I), não pode prevalecer contra a Lei Maior. E o alcance da Lei Maior, desde agosto de 2020, é **incompatível** com a disciplina do Código.*

*Por força da decisão do Supremo, a **18ª Câmara** decidiu:*

*"TRIBUTÁRIO. ITBI. IMÓVEL DE SÓCIO INCORPORADO PELA PESSOA JURÍDICA NO ATO DE SUA CONSTITUIÇÃO. IRRELEVANTE A ATIVIDADE PREPONDERANTE DA ADQUIRENTE DO BEM DE RAIZ,*

*PARA FINS DE IMUNIDADE. PRECEDENTE DA SUPREMA CORTE. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO PARA ESSE FIM. Reconhece-se imunidade tributária, pouco importando a atividade preponderante, quando o bem de raiz é incorporado ao patrimônio de pessoa jurídica no ato de sua constituição (art. 156, § 2º, inc. I, da Constituição Federal" (Agravo de Instrumento n, 2140905-89.2021.8.26.0000, j. 10/09/2021, de minha relatoria).*

No voto condutor de recurso submetido ao **Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo**, onde havia conferência de bens para integralização de capital social, o Desembargador RICARDO ANAFE, então Corregedor Geral da Justiça e Relator, observou:

**"... a transmissão de bem para a integralização do quinhão no capital da sociedade constitui negócio jurídico oneroso porque importa na sua retirada do patrimônio do sócio e na transferência ao patrimônio da sociedade que tem personalidade jurídica própria, com a correspondente atribuição ao sócio de quotas proporcionais ao capital integralizado. Essa transmissão é imune da incidência do imposto de transmissão 'inter vivos', salvo se for promovida mediante transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica e a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda dos bens ou direitos transmitidos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil, como previsto no art. 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal..."** (Apelação Cível n. 1002258-19.2020.8.26.0081, j. 11/03/2021 - ênfase minha).

Sua Excelência deixou claro que a atividade preponderante tem relevo **apenas em casos de transmissão decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica**, e inclusive **transcreveu longos trechos** do voto proferido pelo Ministro ALEXANDRE DE MORAES no Recurso Extraordinário n. 796.376/SC.

(...)

Se apenas **nesses casos** é preciso indagar a atividade preponderante do adquirente, fácil perceber que, na hipótese sub judice, a preponderância da atividade da Cósmico **não tem importância** sequer teórica. negritei).  
(...)

15. Assim, **voto** por conhecer do Recurso e dar-lhe provimento, para a emissão de Certidão de Não Incidência do ITBI, desde que comprovada que a integralização se deu por todo o valor declarado no IR da Recorrente.

Balneário Camboriú, 31 de outubro de 2023.

---

**Marcelo Azevedo Santos**  
Relator