

Recurso Tributário nº 407/2023

Processo Administrativo: Protocolo Eletrônico n.º 64.774/2023

Recorrente: RCR AGRICOLA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Relatora: Conselheira Mayra Danieli Dolzan

RELATÓRIO.

1. Trata-se de recurso interposto pela contribuinte acima identificada, nesta ato representada por seu procurador Everton Alves da Cruz (OAB/PR nº 76.800), contra a Decisão Administrativa nº 0431/2023/GSFA, proferida em 21/07/2023 nos autos do pedido inicial – Protocolo nº 64.774/2023.

2. Em 06/07/20023 a recorrente, ingressou com pedido de “ITBI – Não Incidência de ITBI”, face a integralização dos imóveis matriculados sob os nºs 52156 e 52157, ambos registrados no 1º Ofício de Registro de Imóveis de Balneário Camboriú, ao capital social da empresa, que ocorreu no ato de sua constituição, em 24/05/2023.

3. Juntados documentos anexos a inicial e despacho 3 pela recorrente, os autos foram remetidos ao Gabinete da Secretaria da Fazenda (GSFA), que após análise prévia, considerando que as unidades apartamento e vaga de garagem objeto do requerimento, ambas do Edifício Las Vegas, encontravam-se unificadas no sistema tributário (TMI), remeteu ao Departamento de Cadastro Fazendário (DECF) para proceder o desmembramento das mesmas, possibilitando assim a emissão de certidões de não incidência de ITBI individualizadas, já que se tratavam de imóveis com matrículas autônomas. No mesmo ato, intimou a recorrente informando que os imóveis possuiriam cadastros imobiliários separados perante a Municipalidade.

4. Cumprido pelo DECF o desmembramento determinado, os autos retornaram ao GSFA, que após análise proferiu a Decisão Administrativa nº 0431/2023/GSFA, em 21/07/2023 (anexa ao despacho 8), a qual deferiu o direito a Não Incidência Provisória de ITBI até o limite do capital social integralizado para a transferência dos imóveis objeto do pedido, para integralização no capital social em favor da recorrente.

5. Ressaltou a decisão:

“(…) que nesse primeiro momento apenas o mérito relacionado a Não Incidência de ITBI pleiteada, e seu alcance (nos termos do tema 796 do STF), é que está sendo definido por meio desta decisão, de modo que a análise da base de cálculo dos bens imóveis propriamente dita, isto é, o valor venal correspondente aos imóveis integralizados, será atribuída/homologada oportunamente pelo Fisco, com a conseqüente verificação se há valor excedente a recolher, o qual não é alcançado pela norma constitucional de imunidade, momento em que será oportunizado o

contraditório e ampla defesa a respeito do lançamento referente ao valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.

6. Quanto ao prosseguimento, consta na decisão que:

“(…) para impulsionar o presente feito, deve a contribuinte OPTAR por um dos seguintes encaminhamentos:

a) Havendo irresignação acerca dos termos e fundamentos contidos na presente decisão de primeira instância administrativa, INTERPOR recurso voluntário, no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência desta, devendo expor os fundamentos do pedido de reexame, cujo recurso deverá ser endereçado ao Conselho Municipal de Contribuintes, responsável pelo julgamento em segunda e última instância administrativa, nos termos da Lei Municipal n.º 3.051/2009; OU

b) Havendo anuência quanto ao mérito e termos constantes nesta Decisão a respeito do pedido de não incidência de ITBI, para que seja posteriormente emitida a respectiva certidão provisória de não-incidência de ITBI, necessária a APRESENTAÇÃO ESPONTÂNEA pelo contribuinte da Declaração de Transação Imobiliária – DTBI (art. 1º, I do Decreto Municipal n.º 1938/1989 com redação dada pelo Decreto n. 9084/2018), devidamente preenchida e assinada.

(…)”

7. Após tomar ciência da decisão administrativa supra citada, irresignada, a empresa apresentou em 26/07/2023 Recurso Voluntário Administrativo (anexo ao despacho 9).

8. Em tese de considerações iniciais, a recorrente alega que:

“(…)”

O Ente Tributário, em decisão administrativa, trouxe a baila o Julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 796.376, fixando o Tema 796 em Repercussão Geral, declarando ainda que o Município regulamentou a matéria por meio da Instrução Normativa nº 003/2021, quanto a mecânica para fins de emissão da certidão de não incidência.

Com a devida vênia, respectivo entendimento não coaduna com a realidade fática, portanto deve ser pomenorizado no caso em tela, haja visto”.

9. Ainda apresenta o recorrente:

“a. Quanto a extensão do Tema 796

Na constituição das holdings, em especial esta da qual declara sua atividade principal voltada a produção agrícola, via de regra, as pessoas físicas, a título de integralização de capital, transferem, totalmente, os seus imóveis, pelos valores constantes da respectiva declaração de bens, conforme expressamente determina o art. 23 da lei 9.249/95

(…)”

No vertente caso, não houve a transmissão parcial de bens, mas sim a integralização de modo completo, e neste sentido que se faz necessário destacar, pois não há a reserva de capital, da qual o Tema 796 buscou estampar em seu julgamento. Portanto, insiste-se, se houve a transmissão total de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, a imunidade tributária há de ser reconhecida no particular.

(…)”

Ao patrimônio ora constituído, repita-se, a incorporação de imóveis transmitidos pelas pessoas físicas ocorre única e exclusivamente em realização de capital, e não para outro fim, pelos valo-

res constantes da respectiva declaração de bens, conforme expressamente determina o art. 23 da lei 9.249/95, questão, ressalte-se, não debatida no tema 796.

A tese contida no tema 796 deve ficar adstrita, ao caso envolvendo imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não são destinados à integralização do capital subscrito, e sim à formação de reserva de capital, sendo este o alcance subjetivo da repercussão geral nele vertida.

(...)

Diante, portanto, da argumentação supra, é possível concluir de forma incisiva que o julgamento do tema 796 pelo Supremo Tribunal Federal não se aplica ao caso em apreço.

b. Quanto a Norma Constitucional

Nota-se que a posição do Município não foi tomada com base em sua Legislação Municipal (instrumento apto a denotar a força coercitiva da medida) e sim na interpretação da regra constitucional, confrontada com o caso concreto, através de Instrução Normativa

(...)

Por fim para corroborar as afirmações hierárquicas, como supramencionado, o Tema 796, não promoveu a alteração da regra constitucional, sobre o qual a situação fática difere da aqui apresentada, apenas relativizou de modo específico a lide levada a apreciação, tão pouco, revogou qualquer tipo das disposições Constitucionais.

Portanto, a utilização da Instrução Normativa, bem como, a utilização equivocada do precedente jurisprudencial, não deve servir de base para aplicação da regra Constitucional, ao caso proposto.

c. Quanto a arrecadação de valor excedente

(...) o excedente da integralização do capital social não integra esse mesmo capital social e sim uma transferência de patrimônio como qualquer outra, não estando acobertado pela imunidade tributária estabelecida no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, o que diverge pelas razões de fato.

O instrumento societário é claro neste sentido, ao indicar expressamente que os imóveis compõem a atividade destinada, e serão remetidas, conforme a própria condicionante emitida pelo Ente Tributário em tela, junto ao imobilizado e não sobre o estoque. (frisa-se).

(...)

Nesta senda, já dito, não se refere a mero lançamento contábil, tão pouco a integralização fora efetuada sobre parte do imóvel, mas como o próprio ente afere, sobre a integralidade do imóvel em tela, afastando a tese do tema 796, já dito, vez que não houve reserva de capital.

(...)"

10. Requereu a recorrente:

"(...) requer a revisão da decisão administrativa, para fins de acolher o pedido inicial de emissão de certidão de não incidência de ITBI, sobre a integralização dos imóveis relativos as matrículas 52.156 e 52.157, ante as Regras Constitucionais, reforçado pela Legislação Municipal do ente tributante, com esteio a transferência a pessoa jurídica, com finalidade de específica em contraponto a divergente da Instrução Normativa, conforme elencado nas razões do presente recurso".

VOTO.

11. Presentes os pressupostos de admissibilidade, eis que o recurso foi protocolado em 26/07/2023, ou seja, dentro do prazo previsto no art. 14 da Lei Municipal n.º 1.368/1994, reconheço o mesmo e passo a analisar as questões de direito, face ao teor da matéria trazida ao conhecimento deste colegiado.

12. A análise do mérito do presente recurso trata da aplicação do Tema 796 do STF ao presente caso.

13. Tangem ao caso as seguintes normas: artigo 156, inciso II, §2º, inciso I da Constituição Federal; artigos 36, incisos I e II e artigo 37 do Código Tributário Nacional; artigo 3º, inciso IV e parágrafos da Lei Municipal nº 859/1989.

14. Também, através do Recurso Extraordinário (RE) 796.376, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de Repercussão Geral: “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**”.

15. Se não bastante, a Municipalidade regulou procedimento acerca da Não Incidência prevista no Art. 156, §2º, inciso I da Constituição Federal, através da Instrução Normativa nº 003/2021.

16. Diferente do que menciona a recorrente em sua defesa, a Decisão Administrativa DE-FERIU (não parcialmente, como informado) “o direito a Não Incidência Provisória de ITBI até o limite do capital social integralizado para a transferência dos imóveis (...) Ressaltando que nesse primeiro momento apenas o mérito relacionado a Não Incidência de ITBI pleiteada, e seu alcance (nos termos do tema 796 do STF), é que está sendo definido por meio desta decisão (...)”.

17. Apesar das informações quanto ao capital social e sua divisão, não cabe neste momento analisar a base de cálculo, pois se está buscando através do presente recurso a extensão da não incidência do ITBI.

18. Sustenta a recorrente a inaplicabilidade do precedente do STF ao presente caso, visto que houve a transmissão total dos bens e direitos incorporados ao patrimônio da empresa de modo que não foi feito nenhum aporte para reserva de capital ou outro fim que não a realização do capital social.

19. Aponta a recorrente, quanto a hierarquia das leis, que “o Tema 796, não promoveu a alteração da regra constitucional (...), apenas relativizou de modo específico a lide levada a apreciação, tão pouco, revogou qualquer tipo das disposições Constitucionais”. Ainda, que a utilização da Instrução Normativa “não deve servir de base para aplicação da regra Constituição, ao caso proposto”.

20. A aplicabilidade da Tese 796 de Repercussão Geral, vem sendo tema bastante discutido por este colegiado. E em que pese o respeito ao entendimento discorrido pela recorrente, esta Conselheira discorda.

21. A resolução do tema 796 pelo egrégio Tribunal foi clara, utilizando o termo *valor dos bens*.

22. 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 meu*).

23. Em análise as razões e fundamentos determinantes da decisão do RE nº 796.376, percebe-se:

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 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.**
(Grifo meu)

24. 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”**.

25. 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.

26. 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.

27. Com o intuito de melhor compreensão interpretativa e uniformização de procedimentos, ou seja, visando disciplinar o cumprimento/execução da lei, e em consonância com o Tema 796, o Município normatizou, através da Instrução Normativa nº 003/2021, o procedimento acerca da não incidência do ITBI prevista no artigo 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal, a qual por força do artigo 1º dispõe que *“A imunidade em relação ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, **não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.**”* E, ainda, no 3º dispõe: *“Independentemente se provisória ou definitiva, a emissão da Certidão de Não Incidência de ITBI a que se refere a instrução fica **condicionada ao recolhimento do ITBI relacionado ao valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, se houver.**”* (grifo meu)

28. Como já citado em votos de recursos discutidos neste colegiado, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina tem enfrentado a questão sob análise. Para tanto, passo a expor algumas decisões:

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 meu).

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 SOCI-

AL 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 meu).

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 meu).

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"1.

[...]

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 João 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 meu)

29. 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 rest rita 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.

30. 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 acobertado 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.

Desta 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. (grifo meu)

31. A legislação Municipal expressamente prevê que a emissão de certidão de não incidência de ITBI - seja provisória ou definitiva, fica “condicionada ao recolhimento do ITBI relacionado ao valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.” Logo, há legislação que estabelece os limites na forma de apuração do ITBI nos casos em que o contribuinte deseja a não incidência de ITBI dentro das hipóteses citadas na Constituição Federal. Legislação esta que vai ao encontro das decisões judiciais.

32. Nos pedidos de não incidência de ITBI, no primeiro momento se verifica e decide apenas sobre a possibilidade da não incidência, abrindo prazo para recurso para discussão única e exclusivamente do que foi decidido. Após, num segundo momento, manifestando o requerente interesse no prosseguimento e apresentando as DTBI, o processo é remetido ao DEFF para a averiguação do valor declarado para fins de ITBI pela recorrente. Sendo o valor compatível com o valor venal, não há que se falar em arbitramento da base de cálculo pelo Fisco Municipal. Caso contrário, o valor arbitrado poderá ser impugnado pelo requerente.

33. Portanto, sobre a situação em apreço, entendo que é atribuição específica da municipalidade a fixação do valor venal do bem imóvel ou direito transmitido para fins de ITBI,

devendo ser observada a legislação relativa ao mesmo para determinar a base de cálculo do imposto, respeitado o contraditório e ampla defesa. Logo, compreendo que a base de cálculo do ITBI (valor venal/valor de mercado) não se confunde com valor venal para fins de IPTU, nem com o “preço de aquisição” e nem com o valor que vem sendo declarado pelo transmitente para fins de Imposto de Renda.

34. Logo, é cabível ao Fisco verificar se há valor excedente ao utilizado para integralização do capital social, não alcançado pela imunidade, nos termos do procedimento próprio adotado pelo município, qual seja aquele constante da Decisão recorrida: “(...) o feito será remetido ao Departamento de Fiscalização Fazendária para determinação da base de cálculo nos termos da Lei e lançamento do valor excedente para recolhimento, se houver”.

35. 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.

36. Ante ao exposto, face a legislação vigente, bem como o entendimento jurisprudencial, **VOTO** pelo conhecimento do recurso e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**, devendo ser considerado o Tema 796 do STF, ou seja, de que a não incidência do ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, mantendo assim a Decisão Administrativa de Primeira Instância em todos os seus termos.

É o voto.

Balneário Camboriú, 26 de fevereiro de 2024.

Mayra Danieli Dolzan
Conselheira



VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: 144A-3A45-D857-8EED

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



MAYRA DANIELI DOLZAN (CPF 038.XXX.XXX-75) em 26/03/2024 12:28:22 (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/144A-3A45-D857-8EED>