

**Recurso Tributário nº 420/2023**

**Recorrente: Gestneg Participações Ltda – CNPJ: 51.165.673/0001-32**

**Protocolo Eletrônico nº 85.812/2023**

**Relator: Conselheiro João Luiz Montenegro de Oliveira**

## **1. RELATÓRIO**

Por uma questão de economia processual, adoto o relatório contido no Voto do Ilustre Relator Conselheiro Evandro Censi.

Mas, apenas para relembrar o contexto do caso aqui posto em julgamento, a empresa contribuinte **Gestneg Participações Ltda**, na pessoa de seu procurador Evandro Luis Jacobus (Procuração anexa ao Despacho 3), requereu a emissão da certidão de não-incidência do imposto de transmissão sobre bem imóvel (ITBI), referente aos imóveis matriculados sob nºs 134764 e 35141, registrado no 1º RI de Balneário Camboriú, ante a integralização dos mesmos ao capital social da mencionada empresa.

É o relatório.

## **2. VOTO**

O caso em tela versa sobre a emissão da certidão de não-incidência do imposto de transmissão sobre bem imóvel (ITBI), referente aos imóveis matriculados sob nºs 134764 e 35141, registrado no 1º RI de Balneário Camboriú, ante a integralização dos mesmos ao capital social da mencionada empresa.

O cerne da controvérsia, não envolve a aferição da atividade preponderante, mas o alcance que a imunidade, em relação ao valor de mercado dos imóveis integralizados.

O Relator, em sua intenção de voto, entendeu por bem dar parcial provimento ao recurso, para que seja emitida agora a **CERTIDÃO PROVISÓRIO DE NÃO INCIDENCIA DO ITBI**, sem qualquer cobrança excedente de ITBI, com fulcro no art 156, §2º, I da CF/88 e art 37 do CTN, vez que no seu entender, o que caso difere do TEMA 796 do STF.

A matéria não é nova neste Conselho de Contribuintes. Na sessão de julgamento do dia 09/04/2024, pedi vista para melhor refletir sobre a questão posta, sobretudo em atenção ao TEMA 796 do STF.

Dada a devida vênua aos fundamentos constantes na intenção de voto do Relator, no caso concreto aqui analisado, ousou discordar da conclusão ali apresentada, consoante razões a seguir delineadas.

O artigo 156, II, da nossa Constituição Federal de 1988, estabelece que compete aos municípios instituir imposto sobre ***"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 de cessão de direitos a sua aquisição"***.

Quanto à base de cálculo do ITBI, estabelece o CTN em seu artigo 38 ser o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. A Lei Municipal nº 859/1989, em seu artigo 7º tem idêntica base de cálculo.

No mais, o CTN assegura o direito da Fazenda Municipal de adotar o procedimento previsto no artigo 148 do CTN para a apuração da base de cálculo do tributo, nas hipóteses que especifica, garantindo-se o direito ao contraditório em procedimento administrativo, se tempestivo e pertinente.

No tocante a imunidade, o art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, estabelece que: “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”.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 36, reforça essa normativa, isentando de imposto a transmissão de bens ou direitos para a integralização de capital subscrito, alinhando-se plenamente com o mandamento constitucional.

Analisando com atenção as disposições constitucionais e infraconstitucionais, tenho que a conclusão lógica é de que a imunidade de ITBI, constitucionalmente prevista na hipótese de integralização de bens imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica, não se estende ao valor que exceda àquele que efetivamente foi integralizado ao seu capital social.

Isso porque, temos que compreender que a finalidade da imunidade constitucionalmente prevista é a mobilização de bens imóveis para o desenvolvimento da atividade empresarial. A imunidade é uma retribuição da sociedade - que neste caso é privada da arrecadação - aos benefícios decorrentes do fomento das atividades empresariais, a exemplo da geração de empregos e de renda.

Dessa forma, ao analisar a redação do dispositivo, observa-se que o constituinte optou por uma formulação que exclui expressamente a incidência do ITBI sobre a transferência de bens para integralização de capital. Não se menciona, contudo, qualquer extensão dessa imunidade para valores que excedam o montante estritamente vinculado ao capital a ser integralizado. Tal interpretação é reforçada pela análise sistemática da legislação tributária, que regularmente visa a neutralidade fiscal em operações estritamente empresariais e necessárias à constituição ou ao aumento de capital das empresas.

Por essa razão, tenho que outra não pode ser a interpretação das normas citadas, senão aquela em que se conclui que o reconhecimento do direito à imunidade constitucional deve ser na exata medida do objetivo que o constituinte teve em mente ao criá-lo, ou seja, *o favorecimento do aumento da atividade econômica e os seus inerentes benefícios para a sociedade em geral*. Sem dúvidas, a finalidade da imunidade constitucionalmente prevista é *a mobilização de bens imóveis para o desenvolvimento da atividade empresarial*.

Na minha visão, a incorporação de valores excedentes, deve ser interpretada como um meio de obter vantagens fiscais de maneira oposta ao que o constituinte teve em mente, distorcendo o propósito econômico e social que a imunidade se propõe a servir.

E que fique claro, não se trata de negar ao cidadão o direito de não ser tributado em determinadas situações legalmente previstas. Contudo, por justiça àqueles que não podem se valer do benefício, o reconhecimento de tal direito deve ser na exata medida do objetivo que o constituinte teve em mente ao criá-lo, ou seja, a fim de favorecer o aumento da atividade econômica e os seus inerentes benefícios para nossa sociedade.

Ademais, o alcance da imunidade tributária do ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor total desses bens excederem o limite do capital social a ser integralizado, núcleo central da controvérsia tratada no presente Recurso Tributário, foi objeto da Tese firmada pelo STF no julgamento do Tema 796 (RE 796.376). E do voto vencedor em questão, proferido pelo Excelentíssimo Ministro Alexandre de Moraes, extrai-se a seguinte diretriz (sem os destaques no texto original):

**"[...]"**

***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.*

*[...]*

*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.*

*[...]*

*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.*

*[...]"*

A lógica do raciocínio desenvolvido pelo E. Ministro Alexandre de Moraes no julgamento do RE 796.376/SC e naquilo que dizia respeito ao objeto do recurso então analisado, em que destacada a necessidade de se interpretar de forma restritiva a imunidade tributária, com vistas à finalidade do preceito constitucional, deve ser aplicada ao caso presente, já que o fomento à livre iniciativa, o estímulo ao empreendedorismo e a promoção à capitalização e ao desenvolvimento das empresas não deve chegar ao ponto de se imunizar imóvel (ou parcela de seu conteúdo econômico) cuja destinação escape da finalidade da norma.

Portanto, a imunidade ao ITBI deve ser aplicada até o limite do capital social a ser integralizado e qualquer valor que exceda este limite não deve gozar da mesma isenção, pois a finalidade da norma é claramente direcionada a facilitar a formação de capital necessário às atividades empresariais, e não a proporcionar um benefício fiscal amplo e indiscriminado.

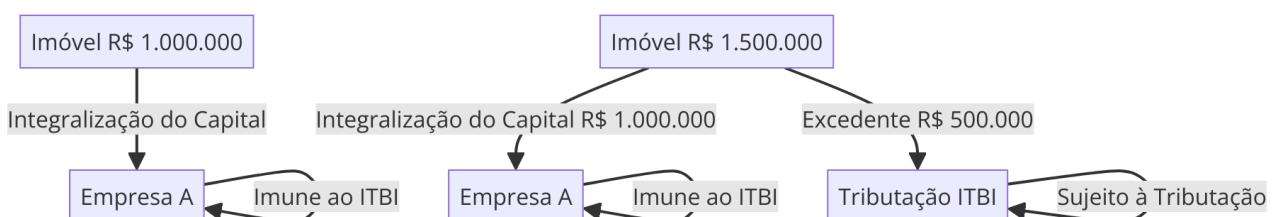
Respeito aos que pensam diferente, mas entendo que a circunstância de se transmitir à pessoa jurídica, por integralização ao capital social, imóveis em valor inferior àquele correspondente ao montante pelo qual seriam negociados para compra e venda, em condições normais de mercado (conceito de valor venal), por si só, já configura implícita reserva de capital.

Na verdade, o sócio que integraliza bem imóvel ao capital social não tem a prerrogativa de atribuir qualquer valor ao imóvel na operação, de forma irrestrita e descolada da realidade.

Por fim, para uma melhor compreensão do que penso, imaginemos o seguinte exemplo hipotético:

**Situação 1:** Uma empresa "A" possui um capital social subscrito de R\$ 1.000.000,00. Um sócio decide integralizar este capital utilizando um imóvel avaliado em R\$ 1.000.000,00. Neste caso, a integralização se dá de forma plena dentro do valor subscrito, portanto, está completamente imune ao ITBI.

**Situação 2:** Se o mesmo sócio utilizar um imóvel avaliado em R\$ 1.500.000,00 para a mesma finalidade, o valor de R\$ 1.000.000,00 estará imune ao ITBI. Contudo, o valor excedente de R\$ 500.000,00 deve ser tributado, pois excede o capital a ser integralizado.



Com efeito, este entendimento não apenas se alinha com a jurisprudência dominante, mas também reforça o princípio da capacidade contributiva, assegurando que os benefícios fiscais se limitem ao estritamente necessário para cumprir seu propósito econômico e social.

A tributação do excedente serve ao princípio da igualdade tributária, evitando que a imunidade se estenda para além dos limites razoáveis e necessários, tornando-se um instrumento de planejamento tributário distorcido da intenção do constituinte.

Ante o exposto, com o devido respeito, divirjo da conclusão obtida pelo Ilustre Conselheiro Relator e, com base nas razões aqui elencadas, voto pelo conhecimento parcial do recurso e, na parte que conheço, nego-lhe provimento, mantendo inalterada a **Decisão Administrativa 0629/2023/GSFA**.

**É como penso. É como voto.**

Balneário Camboriú, 30 de abril de 2024.

---

**João Luiz Montenegro de Oliveira**  
**Conselheiro Suplente**  
Redator do Voto Divergente