

Recurso Tributário nº 421/2023

Recorrente: **MANECO ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA**

Relatora: Cons. Giovana Débora Stoll

Assunto: Não Incidência de ITBI.

## RELATÓRIO:

1. Trata-se de pedido de emissão de certidão de não incidência de ITBI cuja transmissão de bem imóvel ocorre por meio de integralização de capital social. O recorrente encontra-se representado pelo procurador MARCOS ADÃO KRAHL.

2. O recorrente informa que, enquanto sócio da empresa recorrente, procedeu a integralização de um terreno de sua propriedade (Rua Libéria nº 287), representado na transcrição nº 7.068 do 1º RI de Balneário Camboriú, no intuito de formar o capital social do recorrente, conforme cláusula sexta, parágrafo único do contrato social registrado em 05/07/2023. A valoração desse imóvel no contrato social para fins de integralização de capital tem a quantia de valor de R\$ 9.097,73 (nove mil, noventa e sete reais e setenta e três centavos).

3. O processo devidamente instruído foi encaminhado ao Secretário da Fazenda e em 09/11/2023 foi proferida a decisão administrativa de 1ª instância nº 0652/2023 cuja síntese é a seguinte: "(...) Por todo exposto, considerando a legislação afeta a matéria aqui em questão, especialmente o Tema 796 do STF (RE 796.376/SC), bem como os documentos que instruem o presente processo, **DEFIRO** o direito a não incidência provisória de ITBI até o limite do capital social integralizado para a transferência do imóvel matriculado sob Transcrição nº 7068, registrado no 1º RI de Balneário Camboriú/SC, de propriedade do sócio **VILSON GOSS CORDEIRO – CPF nº 020.734.129-04**, para integralização no capital social em favor da Pessoa Jurídica de **MANECO ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA – CNPJ nº 51.312.732/0001-58.**"

4. O recorrente, por meio do procurador, teve ciência do teor dessa decisão em 14/11/2023.

5. O recorrente inconformado com a decisão administrativa que deferiu a certidão provisória de não incidência de ITBI até o limite do capital social integralizado na data de 28/11/2023 veio a interpor o presente recurso administrativo cujo objetivo é requerer: "(...) seja expedida declaração de não incidência do ITBI do imóvel abaixo descrito no que

exceder o limite do bem declarado no contrato social de R\$ 9.097,73 (nove mil, noventa e sete reais e setenta e três centavos...”.

6. O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade.

Esse é o relatório.

#### **VOTO:**

Passo a análise dos fatos e da matéria de direito relativa ao pedido recursal formulado pelo recorrente.

7. Até esse momento processual, a análise deve se restringir ao alcance da não incidência do ITBI, - se esse alcance engloba a totalidade do valor do bem integralizado ou não - com base no artigo 156, § 2º, inciso I da CF e replicado no artigo 3º, III da Lei Municipal nº 859/1989. Mesmo porque, o Recorrente ainda não apresentou a DTBI, isto é, não subscreveu a declaração do valor dos bens para efeito de apuração desse imposto. Aliás, adentrar na questão da base de cálculo mostra-se inoportuna, pois se está buscando através deste recurso a extensão da não incidência do ITBI.

8. O valor venal do bem incorporado ao patrimônio do recorrente excede ao montante integralizado e a interpretação restritiva do texto constitucional ao encargo do STF em voto proferido junto ao Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, o qual fixou a tese 796 de Repercussão Geral, assim se manifesta:

“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 escape da finalidade da norma.

(...)

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.” (n/destaque)

9. A fim de dirimir questões interpretativas, o Município de Balneário Camboriú, regulou o procedimento acerca da não incidência do ITBI prevista no artigo 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal através da edição da Instrução Normativa nº 003/2021, a qual por força do artigo 1º assim dispôs: “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, em seu artigo 3º dispôs: “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.” (destacamos)

10. No presente caso, como esclarecido no texto da IN nº 003/2021, a mesma tem a finalidade disciplinar o procedimento adotado para os pedidos de não incidência de ITBI e, ainda em consonância com o Tema 796. Portanto, com plena eficácia, mesmo porque não tem o cunho de lei ordinária, por exemplo, mas sim, uniformizar procedimentos e, são amplamente aplicadas pelos órgãos públicos.

11. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina tem enfrentado a questão sob análise e para tanto, citamos algumas dessas decisões:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. POSTULADA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE ITBI. ORDEM DENEGADA. ARGUIÇÃO DE JULGAMENTO EXTRA PETITA. INOCORRÊNCIA. PLEITO INICIAL ANALISADO NOS LIMITES NA PEÇA EXORDIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CONGRUÊNCIA NO CASO CONCRETO. PREFACIAL AFASTADA. AVENTADA NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INSUBSISTÊNCIA. CASO DEVIDAMENTE ANALISADO PELO FISCO COM A INDICAÇÃO DOS MOTIVOS DE FATO E DE DIREITO QUE ENSEJARAM O AFASTAMENTO DA INTEGRAL IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. TESE AFASTADA. ITBI. **POSTULADA A INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE EM RELAÇÃO AO VALOR INTEGRAL DOS BENS. INVIABILIDADE. VALOR VENAL DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO. BENEFÍCIO 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. O STF, ao julgar o TEMA n. 796, decidiu, 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” (RE n. 796376, rel. Min. Marco Aurélio, relator p/acórdão: Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 05.08.2020). SENTENÇA DENEGATÓRIA DA ORDEM MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. (TJSC, Apelação n. 5003806-30-2019.8.24.007, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Francisco José Rodrigues de Oliveira Neto, Segunda Câmara de Direito Público, j. 23-02-2021.)” (n/destaque)

12. Outros julgados do TJSC:

12.1. “AGRAVO DE INSTRUMENTO. 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, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LIMINAR INDEFERIDA. 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. AUSÊNCIA DE PROBABILIDADE DO DIREITO. INDEFERIMENTO DA LIMINAR MANTIDO. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. (TJSC, Agravo de Instrumento n. 5017503-08-2020.8.24.0000, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Vera Lúcia Ferreira Copetti, Quarta Câmara de Direito Público, j. 07-10-2021.” (n/destaque)

12.2. "MANDADO DE SEGURANÇA. LANÇAMENTO DE ITBI. TRANSMISSÃO DE BENS PARA REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. **PRETENSÃO DE ESTENDER A IMUNIDADE DO ART. 156, § 2º, I, DA CF/1988, AO VALOR DOS BENS EXCEDENTE AO DO CAPITAL SOCIAL. DESCABIMENTO. PONTO PACIFICADO PELO STF NO JULGAMENTO DO TEMA 796 DE REPERCUSSÃO GERAL.**

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'" (RE n. 796376, rel. Min. Marco Aurélio, rel. para o acórdão Min. Alexandre de Moraes, DJe 25-08-2020).

"[...] RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO." (AC N. 0306156-73.2014.8.24.0008, REL. DES. JORGE LUIZ DE BORBA, PRIMEIRA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO, J. 27-4-2021)" - (TJSC, Apelação n. 0305179-13.2016.8.24.0008, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, Primeira Câmara de Direito Público, j. 30-11-2021)." (destacamos)

12.3. "AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ITBI. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA TOTAL NA INTEGRALIZAÇÃO DE BENS AO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA. INVIABILIDADE. TEMA N. 796 DO STF. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTÂNCIA DO BEM QUE EXCEDE AO CAPITAL SOCIAL. BASE DE CÁLCULO ESCORREITA. VALOR CONSTANTE NA MATRÍCULA DO IMÓVEL SUPERIOR AO DA INTEGRALIZAÇÃO. EXAÇÃO DEVIDA. DECISÃO MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO.**" (In, Agravo de Instrumento Nº 5045062-66.2022.8.24.0000, REL. Des. CID GOULART, 2ª Câmara de Direito Público, j. 14-02-2023)."

13. A título de ilustração, citamos o acórdão no RT 352/2022 proferido por este ilustre Conselho de Contribuintes:

"ITBI – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – CERTIDÃO DE NÃO

INCIDÊNCIA PROVISÓRIA DE ITBI – VALOR INTEGRALIZADO NO CAPITAL SOCIAL – IMÓVEL TOTALMENTE INTEGRALIZADO AO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA SEM RESERVA DE CAPITAL – UTILIZAÇÃO DO VALOR HISTÓRICO – **INTERPRETAÇÃO DADA AO RE 796/STF CONFORME IN 003/2021 – VALOR VENAL DO BEM INCORPORADO MAIOR QUE O VALOR DO CAPITAL SUBSCRITO – INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE DIFERENÇA** – RECURSO TRIBUTÁRIO CONHECIDO E NEGADO PROVIMENTO.” (In, Conselho Municipal de Contribuintes de BC, Rel. Cons. Marcelo Azevedo dos Santos. Julgado em: 14/02/2023).

14. A legislação do Município de Balneário Camboriú prevê expressamente que a emissão de certidão - seja provisória ou definitiva - de não incidência de ITBI fica **“condicionada ao recolhimento do ITBI relacionado ao valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.”** Portanto, há legislação delimitando a forma de apuração do ITBI nos casos em que o contribuinte almeja a não incidência de ITBI dentro das hipóteses citadas na CF. Aliás, tal legislação vai ao encontro das decisões judiciais.

15. Destaca-se que num segundo momento, os processos visando a não incidência de ITBI são encaminhados ao órgão fiscalizador para a verificação do valor declarado para fins de ITBI pelo próprio contribuinte, e se este valor for compatível com o valor de mercado do imóvel não há que se falar em arbitramento da base de cálculo pelo Fisco Municipal.

16. A decisão administrativa de primeira instância esclarece a situação acima ao recorrente quando menciona que: “(...) Na hipótese do item “b” – apresentação espontânea da DTBI, 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.”

17. É preciso atentar-se-á também ao fato jurídico que deu ensejo ao Tema 796/STF, o qual refere-se a integralização de capital social com reserva de capital, ou seja, aquele fato jurídico não possui semelhança com o caso em apreço. Deste modo, entendo que, ampliar extensivamente os efeitos da não incidência do ITBI para as situações de integralização de capital (sem reserva de capital) não está contemplada na decisão judicial que originou o Tema 796.

18. Destaca-se que o assunto em comento já foi levado a conhecimento do Supremo

Tribunal Federal, que assim proferiu manifestação:

“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) – destacamos

Ainda no voto do julgado – ementa acima reproduzida -, o Ministro Alexandre de Moraes esclarece a sua interpretação acerca da fixação da base de cálculo referida no julgado que culminou com o Tema 796/STF, conforme citamos:

“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 do 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.” - destacamos.

19. Analisando o pedido, os fatos jurídicos, a legislação federal e municipal, bem como, o entendimento jurisprudencial entendo que o alcance da não incidência do ITBI na integralização de bens dos sócios para a realização de capital social se restringe ao valor declarado no instrumento societário devendo o recorrente apresentar espontaneamente a DTBI para a apuração do valor real de mercado dos bens integralizados e também, de eventual diferença de ITBI, se houver.

20. Deste modo, manifesto voto no sentido de CONHECER DO RECURSO, contudo, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, de forma a manter-se na íntegra a decisão de primeira instância administrativa nº 0652/2023.

Balneário Camboriú, 02 de maio de 2024.

Giovana Débora Stoll  
Conselheira relatora