

Recurso Tributário: nº 443/2024

Processo eletrônico: nº 33.373/2024

Recorrente: PERPETUUM ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIP LTDA

Assunto: ITBI- Integralização de capital social- Tema 796/STF

Voto divergente: Conselheiro Willen Bombana Paes

Relatório.

1. Por razões de economia processual adoto o relatório do Conselheiro Relator.

Voto.

2. Face ao teor da matéria trazida ao conhecimento deste Colegiado, passo a analisar o recurso no mérito.

3. Trata-se de recurso interposto em nome de PERPETUUM ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA, contra a Decisão Administrativa n. 180/2024/GSFA, que **deferiu a não incidência do ITBI até o limite do valor integralizado**; indicando que o contribuinte terá de recolher o ITBI sobre o valor dos bens que exceder o valor do capital social integralizado, se houver.

4. Conforme já mencionado no relatório apresentado pelo I. Relator, a contribuinte contestou a R. Decisão Administrativa, alegando, em suma, que: *“...não há previsão legal para a incidência do valor e excedente, e que a integralização de capital para a Holding de Participações seria, total, resguardada da não incidência do ITBI, nos termos do artigo 156, §2º da CF e artigos 36 e 37, do CTN”*.

5. Da Decisão Adm n. 180/2024/GSFA, extrai-se o seguinte:

*(...) 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 dos imóveis matriculados sob n.º77158, 77310, 28638, 28639, 26738, 26739 e 32842, todos registrados no 1º RI de Balneário Camboriú (...)***

6. Feitas essas considerações de ordem fática, cabe reproduzir, em primeiro, o Artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal:

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;
(...).

7. O Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966), norma de caráter geral e com status de Lei complementar, por sua vez, dispôs 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 para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica **em pagamento de capital nela subscrito**;

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.

8. No município de Balneário Camboriú, o referido dispositivo do CTN foi replicado no inciso III, do Art. 3º da Lei Municipal 859/1989:

Art. 3º O Imposto não incide sobre a transmissão de bens imóveis ou direitos a eles relativos quando:

(...)

III - Efetuada para a sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica **em realização de capital**;

(...)

§ 1º – O disposto nos incisos III e IV deste Artigo, não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante, a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

§ 2º – Considera-se caracterizada a atividade preponderante, referida no parágrafo anterior, quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente decorrer da compra e venda de bens imóveis ou direitos sobre eles, da locação destes bens ou de arrendamento mercantil, observando-se para a apuração da preponderância: I – os 2 (dois) anos anteriores e os 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, para a pessoa jurídica em atividade há mais de 2 anos na data da aquisição; II – os 3 (três) anos seguintes à data da aquisição, para a pessoa jurídica que iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela. (Redação dada pela Lei nº

3488/2012) (...).

9. Nesse ponto, à título de apontamento sobre a questão de fundo que se apresenta (acerca de fazer ou não jus à imunidade), oportuno trazer à baila o entendimento jurisprudencial acerca da interpretação do dispositivo constitucional *in casu* quando da sua aplicação ao caso concreto (ainda que a análise da imunidade não seja objeto do presente recurso - uma vez que a certidão provisória de não incidência já fora deferida por meio da R. Decisão Adm n. 180/GSFA, e, que, para a análise da imunidade em definitivo seria necessário aguardar-se o período a que se refere o Art. 37 do CTN).

APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. ITBI. EMBARGOS À EXECUÇÃO. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. INSURGIMENTO EM PROL DA CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE RECEITA OPERACIONAL NO PERÍODO. CIRCUNSTÂNCIA QUE INVIABILIZA A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO ALMEJADO. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA AFIRMANDO QUE CONCEDER O BENEFÍCIO EM TAL SITUAÇÃO IMPLICARIA DESVIO DE FINALIDADE DA REGRA IMUNIZANTE, QUE TEM POR OBJETIVO JUSTAMENTE FOMENTAR A ATIVIDADE ECONÔMICA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO COM INFLIÇÃO DE HONORÁRIOS RECURSAIS.

(TJSC, Apelação n. 5100111-23.2022.8.24.0023, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Joao Henrique Blasi, Segunda Câmara de Direito Público, j. 23-04-2024).

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO ONEROSA DE BENS IMÓVEIS (ITBI). IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA NA ORIGEM. RECURSO DO ENTE FEDERADO. INTERPRETAÇÃO TEOLÓGICA DA NORMA CONSTITUCIONAL. INATIVIDADE DA EMPRESA. TESE SUBSISTENTE. REGRA IMUNIZANTE DE ITBI PARA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DAS PESSOAS JURÍDICAS COM FINALIDADE DE FOMENTO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. INCORPORAÇÃO PATRIMONIAL DE PESSOA JURÍDICA INATIVA QUE DESTOA DA FINALIDADE DA REGRA CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE QUE NÃO SE PRESTA À SIMPLES TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE. PRECEDENTES. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. 1. O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento de que a hermenêutica constitucional das imunidades tributárias deve ser teleológica, privilegiando o propósito da norma, a razão que lhe dá sentido, de modo que "a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador" (STF, RE 566259, Repercussão Geral, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 12-8-2010). 2. A regra é a imunidade do ITBI nas transmissões que tem por finalidade a integralização de capital social das pessoas jurídicas, com o intuito de facilitar a formação e modificação das empresas, incentivar a livre iniciativa, o progresso das empresas e desenvolvimento econômico. 3. A exceção constitucionalmente prevista é se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, ou a locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, o que deve ser verificado pela análise da receita operacional auferida nos anos anteriores e/ou subsequentes à incorporação. 4. Não basta constar formalmente como objeto social da pessoa jurídica certa atividade econômica, mas imprescindível exercê-la

efetivamente, indo a inatividade da empresa frontalmente de encontro com à expressão constitucional de "atividade preponderante". 5. Nesse mesmo sentir caminha a posição desta Corte: "A ausência de receita operacional na verdade impossibilita a concessão da imunidade, sob pena de desvio de finalidade da regra imunizante, que tem por objetivo justamente fomentar a atividade econômica" (TJSC, Apelação n. 0902379- 51.2013.8.24.0045, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Carlos Adilson Silva, Segunda Câmara de Direito Público, j. 8-6-2021). 6. Sentença modificada. Inversão dos ônus sucumbenciais. Honorários recursais incabíveis.

(TJSC, Apelação n. 5052201-68.2020.8.24.0023, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Diogo Pítsica, Quarta Câmara de Direito Público, j. 22-09-2022. (g.n.)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. IMUNIDADE SOBRE TRANSMISSÃO DE BEM IMÓVEL PARA O FIM DE INTEGRALIZAR O CAPITAL SOCIAL DA IMPETRANTE. ART. 156, § 2º, I, CF. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA. FINALIDADE DA NORMA QUE É INCENTIVAR ATIVIDADE PRODUTIVA, MELHORIAS SOCIAIS. EMPRESA INATIVA QUE NUNCA DESEMPENHOU QUALQUER ATIVIDADE EMPRESARIAL. INDÍCIO DE CONSTITUIÇÃO APENAS PARA BLINDAGEM PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. INVERTIDOS. SENTENÇA REFORMADA. RECURSO PROVIDO. REMESSA NECESSÁRIA PREJUDICADA.
(TJPR - 1ª C. Cível – APL: 0001413-39.2019.8.16.0106 - Mallet - Rel.: Desembargador Vicente Del Prete Misurelli - J. 05.10.2020). (g.n.)

10. Como se vê, há que se considerar, em relação à questão de fundo, que a finalidade da norma imunizante (prevista no Art. 156, §2º, I, da CF/88) é fomentar a atividade produtiva e o desenvolvimento econômico. No caso da recorrente, por exemplo, seria para o desenvolvimento da sua atividade de: *a) Holdings de instituições não financeiras; b) Cultivo de erva-mate; c) Cultivo de pinus; d) Cultivo de eucalipto; e) Produção de mudas e outras formas de propagação vegetal, certificadas; f) Cultivo de mudas em viveiros florestais; g) Extração de madeira em florestas plantadas* - conforme previsto em seu contrato social. No entanto, necessário dizer, que não consigo imaginar de que outra forma os três apartamentos em questão poderiam ser utilizados pela empresa, senão para servir de moradia ou para renda de aluguel pelos sócios.

11. Dito isso, no que se refere à legalidade da incidência do ITBI sobre o valor do imóvel que exceda o valor utilizado pelo sócio para formalizar a integralização de capital *in casu*, cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 796.376/SC (com trânsito em julgado em 2020), fixou o Tema 796, com Repercussão Geral (de observância obrigatória no âmbito do Poder Judiciário), afirmando, de forma categórica, que:

“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.”

12. Importante destacar, nesse ponto, que ao fixar o Tema 796, a referida norma imunizante foi interpretada com restrições pela Corte Constitucional, de modo que a competência tributária municipal foi autorizada a incidir sobre o valor dos bens integralizados, naquilo que exceder ao que o contribuinte declarar nominalmente como subscrição de quotas.

13. Por conseguinte, os Tribunais de Justiça, desde então, vêm replicando, de maneira uníssona, o entendimento fixado pelo Tema n. 796/STF, nos casos de integralização de bens em realização de capital, conforme se verifica dos julgados a seguir.

“APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ITBI-IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. **AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL AJUIZADA EM 27/06/2022. VALOR ATRIBUÍDO À CAUSA: R\$ 162.714,29. OBJETIVADO AFASTAMENTO DA COBRANÇA DO TRIBUTO SOBRE A TOTALIDADE DOS IMÓVEIS INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA. VEREDICTO DE IMPROCEDÊNCIA. INSURGÊNCIA DA COOPERA-COOPERATIVA PIONEIRA DE GERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO (AUTORA). PRETEXTADA IMUNIDADE, POR FORÇA DO ART. 156, INC. II, § 2º, INC. I, DA CF/88. LUCUBRAÇÃO INFECUNDA. ESCOPO BALDADO. EXAÇÃO QUE TEM COMO BASE DE CÁLCULO O VALOR VENAL DOS BENS DE RAIZ (ART. 38 DO CTN). BENEFÍCIO FISCAL QUE SE RESTRINGE À PARCELA DESTINADA À INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DO GRUPO COOPERATIVADO. CONTEXTO EM QUE O VALOR DE MERCADO DOS IMÓVEIS INCORPORADOS SUPERA O MONTANTE DECLARADO PELA CONTRIBUINTE. ESCORREITA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A QUANTIA EXCEDENTE. PRECEDENTES. “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** ” [...] (TJSC, Apelação / Remessa Necessária n. 5000272-39.2021.8.24.0062, rela. Desa. Vera Lúcia Ferreira Copetti, Quarta Câmara de Direito Público, j. em 20/04/2023). SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.**

(TJSC, Apelação n. 5001216-83.2022.8.24.0166, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Luiz Fernando Boller, Primeira Câmara de Direito Público, j. 25-07-2023).

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. **AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. 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 MUITO SUPERIOR AO DA INTEGRALIZAÇÃO. EXAÇÃO DEVIDA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. “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" (Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, rel. Min. Marco Aurélio, rel. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 5-8-2020).

(TJSC, Apelação n. 0300498-17.2018.8.24.0012, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Cid Goulart, Segunda Câmara de Direito Público, j. 17-05-2022).

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INTEGRALIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. EXIGÊNCIA DE TRIBUTO PELO FISCO MUNICIPAL A PARTIR DO VALOR EXCEDENTE AO OBJETO DE INTEGRALIZAÇÃO. SEGURANÇA DENEGADA. IRRESIGNAÇÃO DA IMPETRANTE. **PRETENSÃO RECURSAL VOLTADA À NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE A TOTALIDADE DOS BENS IMÓVEIS INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA CONSOLIDADA NESTA CORTE DE JUSTIÇA. IMUNIDADE QUE SE RESTRINGE À PARCELA DESTINADA À INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL.** INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 156, II, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EM CONJUNTO DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO TEMA N. 796/STF. INEXISTÊNCIA DE DISTINGUISHING. HIPÓTESE VERSADA NOS AUTOS QUE SE AMOLDA PERFEITAMENTE AO REPRESENTATIVO DA SUPREMA CORTE. VALOR DE MERCADO DOS IMÓVEIS QUE SUPERA O MONTANTE DECLARADO PELA CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO QUE DEVE OBSERVÂNCIA AO DISPOSTO NO TEMA N. 1.113/STJ. IMUNIDADE RESTRITA E DESPIDA DE DEMASIADA AMPLITUDE. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A QUANTIA EXCEDENTE AO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO QUE SE AFIGURA HÍGIDA.** AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO AOS MOLDES EM QUE APURADOS OS VALORES VENAIS DOS BENS IMÓVEIS. 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." (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). RECURSO DESPROVIDO.

In, Apelação nº 5004407-73.2023.8.24.0014/SC. RELATOR: Desembargador ANDRÉ LUIZ DACOL. Julgamento: 20/06/2024.

14. Outros Tribunais assim já se posicionaram sobre o alcance do Tema 796/STF, conforme citamos a seguir:

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – Ordem denegada – ITBI – **Integralização de imóveis ao capital social – Reconhecimento à imunidade –**

CF, art. 156, § 2º, inc. I – Benefício que não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado – Precedente do STF – RE nº 796.376, com Repercussão Geral - Base de cálculo definida pelo valor de mercado do bem à época da integralização - Precedente do STJ – REsp 1.937.821, Tema 1.113 – Inaplicabilidade da Lei Federal nº 9.249/95, que trata da não incidência do IR sobre ganhos de capital e não sobre tributo municipal – Matéria disciplinada somente por Lei Complementar – CF, art. 146, item a – Concessão de isenção heterônima em relação ao ITBI – Inadmissibilidade - CF, arts. 1º e 151, inc. III e art. 156, inc. II - Sentença mantida. Recurso desprovido. (TJSP; Apelação Cível 1001052-10.2023.8.26.0648; Relator (a): Octavio Machado de Barros; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Urupês - Vara Única; Data do Julgamento: 31/07/2024; Data de Registro: 31/07/2024)

REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA – PRELIMINAR – NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE – AFASTADA – MÉRITO – COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS/ITBI – **INTEGRALIZAÇÃO DE IMÓVEL A CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RESTRITA AO VALOR DA QUOTA SOCIETÁRIA** – RECURSOS CONHECIDOS E PROVIDOS. I. O princípio da dialeticidade impõe ao recorrente o dever de expor as razões de seu inconformismo, contrastando a decisão recorrida com outros argumentos suficientes para levar o Tribunal a adotar um outro entendimento. Se a peça recursal atacou os fundamentos da decisão, o recurso deve ser conhecido. II. **Conforme entendimento consolidado no Tema n.º 796, do STF, a imunidade do ITBI sobre bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, prevista no artigo 156, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal, está adstrita ao valor que se pretende integralizar ao capital social da empresa, persistindo a ocorrência do fato gerador do referido tributo sobre o valor que exceder a quota societária.** III. A integralização do capital social da empresa por meio da incorporação de bens imóveis, deve observar os ditames do artigo 1.245, do Código Civil, ocorrendo a transferência imobiliária que é o fato gerador do ITBI.” (TJ-MS. Apelação/Reexame Necessário no 0801415-11.2021.8.12.0043. 2ª Câmara Cível. Rel.Des. Eduardo Machado Rocha. j. 10/07/2024. p. 12/07/2024).

APELAÇÃO CÍVEL – Mandado de Segurança – ITBI – Integralização de bens imóveis ao capital social da impetrante – Pretensão voltada ao reconhecimento da imunidade tributária sobre a totalidade dos imóveis transferidos, nos termos do art. 156, §2º, inciso I, da Constituição Federal – Sentença que denegou a segurança – Manutenção do r. decisório – **Imunidade que deve ficar limitada ao valor dos bens até o montante da integralização do capital social – Cabimento da incidência do imposto sobre a diferença** entre o valor integralizado ao capital social e o valor venal de cada imóvel – Observância ao entendimento firmado pelo E. STF, em sede de repercussão geral (Tema nº 796) – "In concreto", há diferença entre o valor atribuído aos imóveis pelo sócio para conferência das quotas sociais e os respectivos valores venais – **Imunidade tributária que não alcança o valor excedente** – Recurso não provido. (TJSP; Apelação Cível 1006383-06.2023.8.26.0637; Relator (a): Silvana Malandrino Mollo; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Tupã - 2ª Vara Cível; Data do Julgamento: 03/05/2024; Data de Registro: 03/05/2024)

15. Face ao teor dos acórdãos mencionados é manifesto que há incidência do ITBI sobre a

parcela do bem que exceder o valor subscrito a título de realização de capital social. Entendimento, este, já pacificado no âmbito dos Tribunais Pátrios.

16. Nesse passo, em vista do entendimento fixado pelo Tema 796/STF (hoje consolidado no âmbito dos Tribunais), o município de Balneário Camboriú/SC normatizou o procedimento a ser adotado nos pedidos de não incidência (referentes ao Art. 156, §2º, inciso I da CF/88), através da Instrução Normativa nº 03/2021, dispondo, em síntese:

Instrução Normativa nº 03/2021

Artigo 1º. 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.

(...)

Artigo 3º. Independentemente se provisória ou definitiva, a emissão da Certidão de Não Incidência de ITBI a que se refere esta instrução fica condicionada ao recolhimento do ITBI relacionado ao valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, se houver.

17. Sobre a alegação da recorrente acerca da inexistência de reserva de capital na operação em questão, necessário dizer (sem adentrar no mérito acerca da observância das premissas relativas à escrituração e à pertinência da constituição de tal reserva, por uma empresa que não está sujeita ao processo de auditoria independente, segundo às normas da Comissão de Valores Mobiliários - CVM), que, há farta jurisprudência dos Tribunais de Justiça no sentido de que, via de regra, é irrelevante a constituição/contabilização da reserva de capital, para fins de aplicação do Tema n. 796/STF. Assim, para conhecimento, citamos o seguinte acórdão:

“Mandado de Segurança. ITBI. **Integralização de imóveis ao capital social.** Impetrante que alega fazer jus à imunidade tributária, sob condição resolutiva, independentemente do valor atribuído aos bens na operação societária. Sentença que reconheceu a imunidade tributária, limitada ao montante do capital social subscrito, e determinou a incidência de ITBI sobre a diferença entre o capital integralizado e o valor venal dos imóveis, afastando a adoção do valor venal de referência previsto no artigo 1º da LM 1.718/2013. Pretensão à reforma manifestada pela municipalidade. Acolhimento. **Imunidade tributária. Reconhecimento do direito à imunidade que deve ser limitado ao valor histórico atribuído aos bens imóveis para fins de conferência de bens ao capital social. Exegese da tese fixada no Tema 796 do STF. Reserva de capital implícita.** Manifestação obter dictum inserida no voto vencedor do RE 796.376/SC (Tema 796 do STF), cujo objeto diz respeito a tema diverso. Imunidade tributária destinada aos imóveis em integralização de capital que não se aplica aos casos em que a atividade preponderante da adquirente estiver relacionada ao ramo imobiliário, por expressa previsão constitucional (art. 156, § 2º, I, da CF) e legal (arts. 36 e 37 do CTN), circunstância a ser apurada pela autoridade tributária após o decurso do prazo prescrito pela legislação. **Lançamento tributário. Base de cálculo do ITBI que é o valor venal do bem imóvel.** Caso concreto em que há considerável discrepância entre o valor atribuído ao imóvel na operação societária e aquele indicado pela Administração Pública Municipal, cujos elementos trazidos aos autos não indicam peculiaridades capazes de justificar e que não permitem que se conheça o real valor de mercado do bem imóvel. Aplicação da inteligência do acórdão proferido no julgamento do

Tema 1113 do STJ. Estreita via processual eleita pelo contribuinte que exige demonstração de plano do alegado direito líquido e certo. Direito líquido e certo não demonstrado. Sentença reformada para denegar a segurança. Recursos oficial e voluntário de apelação providos.”

(TJSP, Apelação/Remessa Necessária nº 1002400-66.2023.8.26.0453, Rel. Ricardo Chimenti. 18ª Câmara de Direito Público. Julgado e publicado em 15/05/2024).

18. Destaco a seguir parte da justificativa do voto do referido julgado, com as explicações coesas do julgador de 2º grau para a aplicação do Tema 796/STF (que traduzem o pensamento do legislador constitucional).

“Uma análise detida das disposições constitucionais e infraconstitucionais conduz à conclusão 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 aquele que efetivamente foi integralizado ao seu capital social, como bem concluiu o juízo a quo. Mesmo sobre o montante integralizado, há que ressaltar a necessidade de verificação da preponderância das atividades desenvolvidas no período prescrito pela legislação, já que a imunidade é concedida sob condição resolutiva. De se notar que a finalidade dessa imunidade constitucional é a mobilização de bens imóveis para o desenvolvimento da atividade empresarial. A imunidade é uma retribuição da sociedade (privada da arrecadação) aos benefícios decorrentes do fomento das atividades empresariais, a exemplo da geração de empregos e de renda. 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, o favorecimento do aumento da atividade econômica e os seus inerentes benefícios para a sociedade em geral. Destaque-se, ademais, que 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, foi objeto da tese firmada pelo STF no julgamento do Tema 796 (RE 796.376/SP). A lógica do raciocínio desenvolvido pelo E. Ministro Alexandre de Moraes (naquilo que diz respeito ao objeto do recurso então analisado, especialmente no que pertine ao destaque sobre a necessidade de interpretar de forma restritiva a imunidade tributária, com vistas à finalidade do preceito constitucional) deve ser prestigiada, 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 imunizar imóvel (ou parcela de seu conteúdo econômico) cuja destinação escape da finalidade da norma. Ressalte-se, por oportuno, que, ainda que se alegue a inexistência de reserva de capital, a circunstância de transmitir à pessoa jurídica, por integralização ao capital social, imóvel em valor inferior àquele correspondente ao montante pelo qual seria negociado para compra e venda, em condições normais de mercado (conceito de valor venal), por si só, configura implícita reserva de capital. Em síntese, a imunidade tributária não alcança o montante que excede o valor de capital social integralizado, considerando o valor venal do imóvel (aquele correspondente ao valor pelo qual o imóvel seria comercializado, em condições normais de mercado).”

19. Por último, quanto ao que fora arguido pela recorrente a respeito de não ter sido atribuído qualquer valor à reserva de capital, e, que todo o valor correspondente ao imóvel fora destinado integralmente ao pagamento das cotas sociais (em referência ao que consta do Art. 23, da Lei Fed nº 9.249/95 e artigos 997, IV e 1.055, par. 1º do Código Civil), há que se dizer que tal argumento não encontra amparo no ordenamento jurídico nacional. Isso, porque, a competência tributária do ITBI pertence ao Ente municipal. Assim, não se poderia admitir qualquer alteração dos critérios da hipótese de incidência do ITBI pela legislação do Imposto de Renda, e, vice-versa.

APELAÇÃO – Ação declaratória – ITBI – Imóveis transmitidos em integralização de capital social – Art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal – Benefício constitucional que imuniza apenas os bens integralizados até o limite quantitativo do capital social ou do seu aumento – Deve ser mantida a cobrança do ITBI sobre o valor que exceder à integralização do capital social – Repercussão Geral – RE 796.376/SC, Tema 796 – Divergência quanto à base de cálculo do ITBI – Autora que pretende seja considerado o valor constante da Declaração de Imposto de Renda dos sócios – Descabimento – O Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do ITBI é o valor venal, ou seja, "aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis" – Inaplicabilidade do artigo 23 da Lei Federal nº 9249/1995, que diz respeito à apuração do imposto de renda – Precedentes desta C. Câmara Especializada – Sentença mantida – RECURSO DESPROVIDO.

(TJSP; Apelação Cível 1004308-54.2023.8.26.0132; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Catanduva - 2ª Vara Cível; Data do Julgamento: 24/06/2024; Data de Registro: 24/06/2024)

20. É, com base nessas razões, portanto, que se levanta a minha divergência em relação à intenção de voto proferida pelo Conselheiro Relator do presente recurso; em suma, porque: ainda que a imunidade *in casu* venha a ser reconhecida em algum momento pelo município, ela não poderia ser ampliada a ponto de abranger a parcela do valor do bem que não tenha sido considerada pela recorrente como efetiva integralização de capital social.

21. Nesse sentido, à luz da legislação pátria e do entendimento fixado pelo Tema 796 do STF, entendo que a recorrente faz jus à certidão provisória de não incidência APENAS no *quantum* integralizado; devendo ser tributado o valor dos bens que exceder o limite do capital social integralizado, se houver.

22. Ante o exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso, mantendo-se a R. Decisão Adm de Primeira Instância.

Esse é o voto.

Balneário Camboriú, 07 de outubro de 2024.

Willen Bombana Paes

Conselheiro

(assinado digitalmente)