

Recurso Tributário nº 469/2024

Processo administrativo eletrônico nº 55.040/2024

Recorrente: **GKX PARTICIPAÇÕES LTDA.**

Relator: **Conselheira Giovana Débora Stoll**

1. RELATÓRIO:

1.1. Trata-se de pedido recursal contra o teor da decisão de primeira instância administrativa nº 00621/2024 proferida na data de 02/10/2024.

1.2. A recorrente, por intermédio de seu sócio ingressa com pedido em 27/05/2024 com intenção de obter a não incidência do ITBI nos moldes do artigo 156, § 2º, I da Constituição Federal. Tendo como objeto do pedido os imóveis matriculados sob os nº 19280 e 64403, localizados nesta cidade.

1.3. No intuito de obter a benesse legal, a recorrente junta ao pedido inicial: comprovante de inscrição na Receita Federal, contrato social registrado na JUCESC em 17/05/2024 e certidão simplificada digital, também da JUCESC e, as certidões de inteiro teor das matrículas dos imóveis objeto do pedido. Por sua vez, na cláusula 4ª do contrato de constituição da sociedade empresarial comprova-se que o sócio HERASMO FURTADO JÚNIOR **subscreve e integraliza esses imóveis na empresa recorrente** em realização de capital social.

1.4. Para tanto visando a concretização do ato registral na Junta Comercial, quantificou os bens imóveis elegendo o valor contábil declarado para a Receita Federal.

1.5. Com o processo devidamente instruído, a Autoridade Administrativa de primeira instância em 02/10/2024, após parecer da Auditoria Fiscal, se manifesta pelo deferimento do pedido nos seguintes termos:

“...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 os **imóveis matriculados sob nº 19280 e 64403, registrados no 1º RI de Balneário Camboriú/SC**, de propriedade de **HERASMO FURTADO JÚNIOR (CPF n.º 179.666.980-68)**, para a beneficiária GKX PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ N.º 55.173.971/0001-25).

Ressalta-se, por oportuno, 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 consequente 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.”

1.6. Então, a recorrente mediante o teor da decisão de primeira instância administrativa optou por interpor o presente recurso para submeter a este Colegiado a reanálise do pedido.

1.7. A recorrente alega, em detida suma, na peça recursal os seguintes pontos:

“(…) Ocorre que, a empresa GKK Participações Ltda conforme determina seu contrato social não atua no ramo de compra e venda de imóveis, portanto, conforme estabelece o preceito constitucional, desde que a atividade preponderante não seja imobiliária e a transmissão dos bens seja a título de realização de capital, haverá a imunidade de ITBI.”

1.7.1. A recorrente argumenta ainda: “Mesmo em despacho do Supremo Tribunal Federal no RE 796376/SC(Tema 796), na decisão a respeito desta questão, foi claro ao determinar que a imunidade não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.”

1.7.2. A recorrente expõe no recurso que: “Não há que se falar em apuração de receita operacional da empresa por tratar-se ainda de ato de constituição da sociedade, aguardando o rito legal junto a municipalidade para dar seguimento junto ao Registro de Imóveis da Comarca e posterior início de atividades...”

1.7.3. Ao final, vem a recorrente pedir que a decisão administrativa nº 0621/2024/GSFA seja revista por essa segunda instância administrativa.

1.8. Assim consistem os fatos jurídicos levantados e submetidos à análise deste Colegiado.

Este é o breve relatório.

2. VOTO:

2.1. Presentes os pressupostos de admissibilidade, eis que há tempestividade na interposição do recurso, passo a conhecer do mesmo e a analisar as questões de direito, face ao teor da matéria trazida ao conhecimento deste órgão coletivo.

2.2. A insurgência orbita em torno da não incidência do ITBI sobre imóveis integralizados pelo sócio na realização de capital social na empresa recorrente. Ocorre que, a recorrente declarou para fins de realização desse capital o custo de aquisição dos bens, ou seja, valores idênticos aos mencionados no IRPF do sócio. Para tanto, a recorrente almeja, a não incidência do ITBI sobre a totalidade do valor dos imóveis, sem que haja, a incidência de ITBI sobre quaisquer outros valores excedentes, a título de base de cálculo, principalmente, que a Autoridade Tributária, atenha-se àqueles valores informados no IRPF do sócio.

2.3. Todavia, o Fisco Municipal ao aplicar as leis e entendimentos jurisprudenciais existentes sobre a matéria, entende que, a não incidência se restringe ao valor subscrito e integralizado, ou seja, ao valor contábil dos bens integralizados e que, face a concretização do fato gerador, a base de cálculo do ITBI é o valor de mercado dos bens imóveis abatido provisoriamente o valor integralizado desses imóveis.

2.4. Quanto ao objeto social não há óbice num primeiro momento a obtenção da não incidência de ITBI, como muito bem observado na decisão de primeira instância administrativa. Razão pela qual, obviamente, não há insurgência sobre essa questão.

2.5. Assim, delimitada a matéria divergente e, em análise ao contrato social apresentado pela recorrente, observa-se que a integralização de capital faz-se por intermédio de 03 (três) imóveis. Sendo que, dois deles são objeto desse pedido.

2.6. O sócio no intuito de evitar o pagamento do ganho de capital para fins de apuração do IRPF optou por declarar o valor contábil dos imóveis, porém, as disposições legais do artigo 23, da Lei Federal nº 9.249/95 aplicam-se apenas no âmbito do órgão federal, no caso, a Receita Federal. De modo que, para o Fisco Municipal e para fins de apuração do valor de mercado dos imóveis, ou seja, da base de cálculo do ITBI, essa disposição de lei federal não é aceita. Há que se mencionar, inclusive que os impostos (Imposto de Renda e ITBI) possuem diferente hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo.

2.7. Até esse momento processual, a análise deve se restringir ao alcance da não incidência do ITBI, - se esse alcance engloba a totalidade do valor dos bens integralizados 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, a 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 sequer, houve a apuração da base de cálculo pela Autoridade Fiscal.

2.8. O valor venal dos bens imóveis integralizados ao patrimônio da recorrente excede ao montante constante no contrato social e a **interpretação do texto constitucional ao encargo do STF, nesse sentido é restritiva**, como bem, descreve parte do voto proferido junto ao Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, o qual fixou a tese 796 de Repercussão Geral, conforme reprodução abaixo:

“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.

(...)

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)

2.9. A fim de dirimir questões interpretativas, o Município de Balneário Camboriú, regulamentou 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)

2.10. No presente caso, observa-se que a IN nº 003/2021, tem a finalidade de disciplinar o procedimento adotado pela Secretaria da Fazenda para os pedidos de não incidência de ITBI em integralização de capital social e está em consonância com o Tema 796/STF.

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

2.11.1. “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)

2.11.2. Outros julgados do TJSC:

“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).”

2.12. 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 proferidas pelo Judiciário Catarinense.

2.13. Destaca-se que num segundo momento, o processo é encaminhado ao órgão fiscalizador para a verificação do valor declarado para fins de ITBI pela recorrente, 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.

2.14. A decisão administrativa de primeira instância esclarece a situação acima ao contribuinte 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.**” (destaquei)

2.15. 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 nº 796/STF.

2.16. Destaca-se que o assunto em comento, ou seja, na hipótese onde houver integralização de capital social sem reserva de capital, 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

2.16.1. 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 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.” - destacamos.

2.17. 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 imóveis do sócio para a realização de capital social se restringe ao valor declarado no instrumento societário devendo a 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.

2.18. Deste modo, manifesto voto no sentido de CONHECER DO RECURSO, contudo, **NEGANDO-LHE PROVIMENTO**, de forma a manter-se na íntegra a decisão de primeira instância administrativa nº 0621/2024.

Balneário Camboriú, 28 de março de 2025.

Giovana D. Stoll
Conselheira relatora
(assinado digitalmente)