

**Recurso Tributário: n° 473/2024**

**Processo eletrônico: n° 90.633/2024**

**Recorrente: KRAMAS E FILHOS LTDA**

**Assunto: ITBI- Integralização de capital social- Certidão provisória de não incidência- Tema 796/STF.**

**Voto divergente: Conselheiro Willen Bombana Paes**

### Relatório.

1. Face a economia processual adoto o Relatório do I. Conselheiro Relator.

É o relatório.

### Voto.

2. Face ao teor da matéria trazida ao conhecimento deste Colegiado, passo a analisar o recurso no mérito.
3. Conforme exposto no relatório, trata-se de pedido de Certidão de Não incidência do ITBI em integralização de imóvel ao capital social da pessoa jurídica em questão.
4. Da Decisão Adm n. 617/2024/GSFA, destaca-se o seguinte:

Portanto, ainda que possua direito a Não Incidência de ITBI até o limite do capital social a ser integralizado, percebe-se que para a **emissão das respectivas Certidões Provisórias de Não Incidência de ITBI**, deverá a contribuinte recolher o ITBI relacionado ao valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, se houver.

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 referente ao imóvel **matriculado sob n.º 28569**, registrado no 2º RI de Balneário Camboriú/SC, de propriedade do sócio **RAFAEL EDUARDO KRAMES – CPF N.º 612.574.949-53**, para integralização no capital social em favor da Pessoa Jurídica de **KRAMES E FILHOS LTDA. - CNPJ N.º 53.176.811/0001-04**.

5. A recorrente contestou a R. Decisão Administrativa, alegando, em suma, que a integralização de imóveis em realização de capital social não estaria sujeita ao ITBI – fazendo referência ao Art. 156, § 2º da CF e ao Tema 796/STF (em especial ao tema da reserva de capital).
6. Dito isso, no que se refere à legalidade da incidência do ITBI sobre o valor do imóvel que exceda o valor utilizado 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.”**

7. Importante destacar, 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.

8. 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.

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 – 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)

9. 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.

10. Quanto ao que fora arguido pela recorrente em relação à discussão em torno da eventual contabilização (ou não) da reserva de capital (segundo a sua própria conclusão a partir do julgamento do Tema 796/STF), necessário dizer (sem adentrar no mérito acerca da observância

das premissas relativas à escrituração e à pertinência da constituição de tal reserva, considerando-se 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).

11. 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 pertence 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).”

12. 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.

13. Ante o exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso, mantendo-se a R. Decisão Administrativa Nº 617/2024/GSFA.

**É como voto.**

Balneário Camboriú, 21 de abril de 2025.

---

**Willen Bombana Paes**

**Conselheiro**

(assinado digitalmente)

