

**Recurso Tributário n.º 473/2024**

**Processo Administrativo:** Protocolo Eletrônico n.º 90.633/2024

**Recorrente:** Kramas e Filhos Ltda.

**Relator:** Conselheiro Daniel Brose Herzmann

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de recurso voluntário interposto em face da Decisão Administrativa n.º 0617/2024/GSFA, proferida pelo Secretário Municipal de Fazenda, que, ao apreciar pedido de expedição de certidão de não incidência de ITBI formulado pela Recorrente, deferiu “o direito a Não Incidência Provisória de ITBI até o limite do capital social integralizado referente ao imóvel” objeto do processo administrativo.

2. Sustenta a Recorrente, em suas razões de recurso, a violação ao art. 153, §2º, I da Constituição Federal, bem como a interpretação equivocada do Tema 796/STF, na medida em que da operação por ela efetivada não resultou constituição de reserva de capital, restringindo-se à integralização do imóvel no capital social. Com base nesses fundamentos, requer a reforma da decisão recorrida, afastando-se a possibilidade de cobrança do ITBI sobre o valor excedente em função de avaliação do Fisco Municipal.

3. É o relatório.

**VOTO**

4. O recurso é tempestivo, visto que interposto no dia 21/10/2024, ou seja, dentro do prazo de 20 dias previsto no art. 59 do Código Tributário Municipal, o qual se iniciou no dia seguinte ao dia 07/10/2024, data em que a Recorrente foi intimada da decisão administrativa recorrida.

5. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso, passando a analisá-lo no mérito.

6. Não se pode negar que, numa primeira análise, a tese firmada quando da solução, pelo Supremo Tribunal Federal, da controvérsia objeto do Tema 796, abre espaço para a interpretação que fundamentou a decisão administrativa de primeira instância. Eis a conclusão alcançada pela Corte Suprema:

“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. Nada obstante, sabe-se que a mais adequada compreensão acerca de qualquer tese firmada, resumo ou ementa de acórdão proferido por um tribunal, deve se dar à luz da *ratio decidendi* do julgamento, que permitiu que o colegiado chegasse à conclusão expressada no resultado.

8. Nesse contexto, tem-se que o entendimento do Fisco Municipal, que subsidiou a decisão recorrida, interpretou a tese suprarreferida no seguinte sentido: para fins de aferição do alcance da imunidade prevista no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal, deve ser efetivada a comparação entre o valor pelo qual o imóvel foi integralizado no capital social da pessoa jurídica e o valor real de mercado desse mesmo bem, de modo que, havendo distinção entre eles, o imposto deve incidir sobre a parcela do segundo que supera o primeiro.

9. Com o devido respeito, tal interpretação não merece prosperar.

10. Em primeiro lugar porque essa comparação do valor da integralização tendo como referência o valor de mercado do bem integralizado (muito menos com base em avaliação realizada pelo Fisco Municipal) não é mencionada em nenhum trecho do julgamento/acórdão e tampouco está atrelada ao caso concreto que compõe o objeto do recurso representativo da controvérsia (RE 796.376/SC).

11. Por outro lado, da análise do caso concreto cuja demanda ascendeu ao julgamento representativo pela Corte Suprema, verifica-se que a situação fática envolve operação de realização de capital em que o imóvel adquirido pela pessoa jurídica ingressou no patrimônio desta por valor superior ao aumento de capital social decorrente dessa integralização.

12. Ou seja, a comparação da qual resultou a apuração de excedente em relação ao valor da integralização foi realizada tendo como referência o valor pelo qual o imóvel ingressou no patrimônio da pessoa jurídica adquirente, tendo sido constatado que apenas parte dele foi contabilizado como aumento de capital social, visto que a outra parte foi contabilizada como reserva de capital.

13. Nada disso tem relação com o valor de mercado do imóvel adquirido pela pessoa jurídica, muito menos com base na avaliação realizada pelo Fisco Municipal. Inclusive porque a referida avaliação – que, reconhece-se, deve sim ser efetivada no caso de incidência do tributo – tem por objetivo a apuração da base de cálculo do imposto, etapa esta que, nos termos do art. 142 do CTN, só deve ocorrer quando há fato gerador, o que, como visto, é impertinente na hipótese de imunidade.

14. Com efeito, imperioso registrar que, ao longo de toda a fundamentação do voto de se sagrou vencedor, proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, há inúmeras referências ao fato de que a parcela do valor do imóvel que excede o limite do capital social integralizado e, por conseguinte, não é alcançada pela imunidade, corresponde àquela que, embora ingresse no patrimônio da pessoa jurídica adquirente, resultando no aumento do seu ativo, é destinada à reserva de capital e não ao aumento de capital social.

15. Cita-se, a título de exemplo, os seguintes trechos do voto:

“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.

(...)

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. Por outro lado, nada impede que os sócios ou os acionistas contribuam com quantia superior ao montante por eles subscrito, e que o contrato social preveja que essa parcela será classificada como reserva de capital. Essa convenção se insere na autonomia de vontade dos subscritores. Por outro lado, nada impede que os sócios ou os acionistas contribuam com quantia superior ao montante por eles subscrito, e que o contrato social preveja que essa parcela será classificada como reserva de capital.

Essa convenção se insere na autonomia de vontade dos subscritores. O que não se admite é que, a pretexto de criar-se uma reserva de capital, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas, ao arrepio da norma constitucional e em prejuízo ao Fisco municipal.

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.

No caso concreto, a diferença entre o valor do capital social e os imóveis incorporados é de R\$ 778.724,00. É de indagar-se a razão pela qual uma empresa, cujo capital social é de R\$ 24.000,00, pretende constituir uma reserva de capital em montante tão superior ao seu capital, e, sobretudo, livre do pagamento de imposto.

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.” (grifou-se)

16. Fica claro, portanto, que a preocupação da Corte Suprema no acórdão de que resultou a tese firmada está atrelada à destinação do imóvel transferido ao patrimônio da pessoa jurídica adquirente e não ao seu valor de mercado, de modo a garantir que somente sejam contempladas pela imunidade as operações (ou a parte delas) que, efetivamente, estiverem enquadradas no propósito constitucional, ou seja, somente aquelas de que resultar o pagamento das quotas subscritas pelo sócio que aumentar a sua participação no capital social.

17. Nessa perspectiva, o próprio STF, posteriormente à formação da tese, já se posicionou sobre o tema no intuito de esclarecer a adequada interpretação do que foi decidido no âmbito do Tema 796.

18. É o caso, por exemplo, da decisão proferida no RE 1449120/MS, julgado em 13/06/2024.

19. O referido recurso ascendeu ao STF tendo como objeto a impugnação ao acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, assim ementado:

“APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA – INTEGRALIZAÇÃO DE IMÓVEL AO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA – IMUNIDADE – ITBI – ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO – SENTENÇA MODIFICADA – RECURSO PROVIDO. A imunidade de ITBI abrange a diferença entre o valor de incorporação e o valor de mercado, mormente quando todo o valor é destinado à realização de capital, sem formação de reserva, nos termos do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal.”

20. Na ocasião, o Ministro Gilmar Mendes, relator do Recurso Extraordinário, embora tenha, por razões processuais, negado seguimento ao recurso, pronunciou-se quanto à aplicabilidade (ou não) da tese firmada no âmbito do Tema 796 àquele caso concreto, tendo consignado, em sua decisão, que:

“Depreende-se do trecho acima que a questão dos autos trata de matéria diversa do RE-RG 796.376 (Tema 796), tendo em vista que discute a incidência, ou não, da imunidade prevista no § 2º do art. 156 da Constituição Federal sobre a diferença entre o valor venal do imóvel, atribuído pelo Fisco, e o valor declarado e integralizado ao patrimônio da pessoa jurídica para fins de subscrição do capital social.

Com efeito, a controvérsia trazida na espécie não é mesma que conduziu à tese firmada no referido paradigma, no sentido de que a imunidade do § 2º do art. 156 da Constituição da Federal não alcança a diferença entre o valor do imóvel e o do

capital integralizado, uma vez que, naquele processo discutia-se o valor excedente destinado à criação de capital de reserva.”

21. Portanto, diante do esclarecimento exposto pelo próprio STF com relação à adequada interpretação e aplicação da tese firmada no âmbito do Tema 796, não há como prosperar o raciocínio que aponta pela necessidade de comparação entre o valor do capital integralizado e o valor de mercado apurado pelo Fisco Municipal em avaliação de mercado.

22. Assim, tendo em vista que, no presente caso, conforme se verifica do ato que formalizou a integralização do imóvel no capital social da Recorrente (despacho inicial), a integralidade do valor pelo qual o imóvel foi adquirido pela Recorrente foi destinada ao pagamento do capital social subscrito pelos sócios, não tendo contribuído para o aumento de nenhuma outra conta do patrimônio líquido da pessoa jurídica adquirente, não há que se falar em excesso do limite do capital social integralizado e, por conseguinte, em incidência de ITBI por aplicação da tese firmada no Tema 796 do STF.

23. Diante do exposto, com base nas razões suprarreferidas, voto por conhecer do recurso e dar-lhe provimento, a fim de que seja expedida, em favor da Recorrente, certidão provisória de não incidência integral do ITBI.

**É como voto.**

Balneário Camboriú, 1º de abril de 2025.

---

**Daniel Brose Herzmann**  
**Conselheiro Titular**  
Relator