



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000312638

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1001186-27.2024.8.26.0058, da Comarca de Agudos, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, Apelantes MUNICÍPIO DE PAULISTÂNIA e SECRETARIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DO MUNICIPIO DE PAULISTANIA, é apelado RB PARTICIPAÇÕES E AGROPECUÁRIA LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores EURÍPEDES FAIM (Presidente), ERBETTA FILHO E SILVA RUSSO.

São Paulo, 31 de março de 2025.

EURÍPEDES FAIM
Relator(a)
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº.: 31920

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº: 1001186-27.2024.8.26.0058

COMARCA DE AGUDOS

APELANTE: MUNICÍPIO DE PAULISTÂNIA

APELADO: RB PARTICIPAÇÕES E AGROPECUÁRIA LTDA.

JUÍZA DE 1º GRAU: BEATRIZ TAVARES CAMARGO

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI. RECURSO DESPROVIDO.

I. Caso em Exame

Reexame necessário e recurso de apelação interposto pelo Município de Paulistânia contra sentença que concedeu mandado de segurança à RB Participações e Agropecuária Ltda., declarando extinta a cobrança de ITBI suplementar devido à imunidade constitucional, ressaltando ao Fisco, mediante procedimento administrativo, afastar a presunção de que o valor declarado na integralização se coaduna com o valor de mercado.

II. Questão em Discussão

A questão em discussão consiste em determinar se a imunidade do ITBI abrange o valor total dos bens integralizados ao capital social ou apenas até o limite do capital social a ser integralizado, bem como a base de cálculo do ITBI.

III. Razões de Decidir

A imunidade do ITBI, conforme art. 156, § 2º, inciso I da Constituição, não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, salvo se a atividade preponderante do adquirente for imobiliária. A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens transmitidos, que deve ser declarado pelo contribuinte e pode ser impugnado pelo Fisco mediante procedimento administrativo, conforme art. 148 do CTN.

IV. Dispositivo e Tese

Recurso desprovido.

Tese de julgamento: 1. A imunidade do ITBI não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado. 2. O valor da transação declarado pelo contribuinte goza de presunção de veracidade, podendo ser afastado pelo Fisco mediante procedimento administrativo.

Legislação Citada: CF/1988, art. 156, § 2º, inciso I; Lei nº 12.016/2009, art. 14, §1º; CTN, arts. 33, 38, 142, 144, 148.

Jurisprudência Citada: STF, RE 796376, Rel. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Alexandre De Moraes, j. 05/08/2020; TJ/SP, Apelação nº 0156303-67.2008.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Erbetta Filho, j. 07/11/2013; STJ, REsp nº 1199964/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, J. 03/09/2013; TJ/SP, Órgão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, Rel. Paulo Dimas Mascaretti,

J. 25/03/2015.

Trata-se de reexame necessário e recurso de apelação interposto pelo **MUNICÍPIO DE PAULISTÂNIA** contra a respeitável sentença de fls. 149/154, cujo relatório se adota e que concedeu a ordem no mandado de segurança impetrado por **RB PARTICIPAÇÕES E AGROPECUÁRIA LTDA.** contra ato praticado pelo **SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE PAULISTÂNIA**, para declarar extinta a cobrança de ITBI suplementar, ante a imunidade constitucional, assegurando-se ao Fisco, contudo, em momento oportuno e mediante procedimento administrativo próprio com contraditório, afastar a presunção de que o valor declarado na integralização se coaduna com o valor de mercado, com eventual lançamento complementar.

Nas suas razões de apelação (fls. 159/166) o Município alega que a imunidade se refere apenas ao valor da integralização. Afirma que a apelada almeja a isenção de imposto sobre bens que serão integralizados em seu capital social por um valor menor do que o constatado pelo Município, devendo incidir o ITBI sobre esse excedente. Sustenta que a integralização do imóvel à empresa foi feita por sócios da empresa, não podendo ser tal transação compreendida como se feita sob condições normais de mercado. Argumenta que não houve arbitramento da base de cálculo de maneira unilateral, uma vez que foi utilizado o valor venal do imóvel declarado para fins de ITR. Requer a reforma da r. sentença.

Vieram as contrarrazões (fls. 170/180).

Considera-se interposto o reexame necessário (art. 14, §1º da Lei nº 12.016/2009).

Este é o relatório.

Passa-se a analisar o recurso.

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

O recurso versa sobre a imunidade do ITBI nos casos de integralização de imóveis ao capital social de pessoa jurídica, prevista no art. 156, § 2º, inciso I da Constituição da República:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

§ 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;** [...] (grifo nosso)

O conceito de “atividade preponderante”, assim, envolve necessária aferição dos rendimentos da empresa, não cabendo ao município presumir sua existência com base unicamente no objeto social.

Este é o entendimento desta 15ª Câmara de Direito Público:

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ITBI - Município de São Paulo - Embargos à execução fiscal julgados procedentes – Hipótese de não incidência do imposto – Imunidade prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da CR - Imóvel incorporado ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital - Não comprovação, ademais, da preponderância da atividade de venda e locação de imóveis nos exercícios anteriores à transmissão. Sentença mantida nesse tocante. [...]

Afinal, como bem ponderou o MM. Juiz *a quo*, **tal aspecto** [atividade preponderante] **da atividade empresarial não se pode extrair das finalidades descritas do contrato social, mas há de ser aferida com base no cotidiano contábil da empresa.** [...] Aliás, fica nítido, a partir desse dispositivo, que a própria lei estabelece métodos para se aferir o preenchimento das condições exigidas para reconhecimento da imunidade em situações como esta. **Logo, malgrado a vacuidade do termo “atividade preponderante”, o fato é que o ordenamento jurídico oferece elementos bastante concretos para que a autoridade competente delimite os contornos de tal expressão.** (TJ/SP, Apelação nº 0156303-67.2008.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Erbetta Filho, j. 07/11/2013, V. U.) (ementa e corpo do acórdão, grifo nosso)

Observa-se, assim, que a imunidade é a regra, a qual só pode ser afastada quando a atividade empresarial preponderante for imobiliária.

Ao julgar o RE nº 796.376/SC, o Plenário do E. Supremo Tribunal Federal firmou como tese de Repercussão Geral (Tema 796) o entendimento de que a imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição da República, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. 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”.** (STF, Tribunal Pleno, RE 796376, Rel. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Alexandre De Moraes, j. 05/08/2020, Repercussão Geral) (grifo nosso)

Com isso, se faz necessária a análise da base de cálculo do ITBI, o que se passa a fazer.

DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI.

O Código Tributário Nacional dispõe de modo semelhante no que tange à base de

cálculo do IPTU e do ITBI.

Com relação ao IPTU consta:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o **valor venal** do imóvel.

Quanto ao ITBI se vê:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o **valor venal** dos bens ou direitos transmitidos.

O conceito de valor venal não é definido pelo Código Tributário Nacional, mas Aliomar Baleeiro deu uma definição para valor venal que se tornou clássica, dizendo:

“valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda a vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”.
(BALEEIRO, Aliomar. “Direito Tributário Brasileiro.” 10ª Edição revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 157)

O valor de mercado é um valor que se altera no tempo, assim a questão que se precisa responder para se definir o correto valor venal seria o valor venal de qual momento se deve usar.

O Código Tributário Nacional responde essa questão quando trata do lançamento, ocasião em que o Fisco determina a matéria tributável, ou seja, a base de cálculo, como se vê no art. 142.

Logo em seguida estabelece o Código:

Art. 144. O lançamento reporta-se à **data da ocorrência do fato gerador** da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. [...]

§ 2º O disposto neste artigo **não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo**, desde que a respectiva lei fixe expressamente a **data em que o fato gerador se considera ocorrido**. (grifo nosso)

A jurisprudência pátria tem entendimento no sentido de que a transmissão do imóvel, para fins de configuração do fato gerador do ITBI, somente se realiza com a transferência da propriedade no cartório de registro de imóveis, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. **IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel.** Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, ARE 805859 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 06-03-2015 PUBLIC 09-03-2015) (grifo nosso)

O ITBI tem o seu pagamento sujeito à homologação pela Fazenda:

ITBI. [...] TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. [...] 2. O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, só tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Inteligência do art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do Código Tributário Nacional. 3. Em sede de recurso especial, é inviável o reexame dos fatos que levaram o Tribunal a quo reconhecer a ocorrência de comportamento doloso do sujeito passivo. 4. Recurso especial não conhecido. (REsp 950.004/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 293) (grifo nosso)

Portanto, o valor monetário da transmissão é normalmente declarado primeiro pelo contribuinte. Se, por acaso, o valor declarado pelo contribuinte não merecer fé, o Fisco igualmente pode arbitrá-lo, por meio de regular procedimento administrativo, nos termos do art. 148 do CTN. Da mesma forma, o contribuinte pode apresentar impugnação ao valor apresentado pelo Fisco e provar que o valor monetário do imóvel é inferior àquele que o Fisco lançou. Tal impugnação pode ser administrativa ou judicial.

Assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

Isso demonstra que valor venal real é uma grandeza que não se confunde, necessariamente, com [...] declaração do contribuinte, no que se refere ao ITBI. Nas duas hipóteses **cabe à parte prejudicada** (contribuinte ou Fisco) **questionar a avaliação realizada e demonstrar que o valor de mercado (= valor venal) é diferente.** (STJ, Segunda Turma, REsp nº 1199964/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, J. 03/09/2013)

O C. Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça, quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A e 7º-B, da Lei Municipal nº 11.154/1991, que embasam a aplicação do valor venal de referência pela municipalidade no lançamento do ITBI:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE - Artigo 7º da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, **com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006**, todas do Município de São Paulo, que estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) - Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa, implicitamente também questionou as disposições dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da mesma legislação municipal - Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU - Precedentes do STJ - **Previsão**

contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelharia o "real valor de mercado do imóvel" - "Valor venal de referência", todavia, que deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI - **Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município** - Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento - **Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável** - Providência que, de toda sorte, depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação, ao qual o ITBI não se submete - **Artigos 7º-A e 7º-B que, nesse passo, subvertem o procedimento estabelecido na legislação complementar tributária, em afronta ao princípio da legalidade estrita, inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal** - Inadmissibilidade, ainda, de se exigir o recolhimento antecipado do tributo, nos moldes estabelecidos no artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/91, por representar violação ao preceito do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal - Registro imobiliário que é constitutivo da propriedade, não tendo efeito meramente regularizador e publicitário, razão pela qual deve ser tomado como fato gerador do ITBI - Regime constitucional da substituição tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que nem tem lugar na espécie, haja vista que não se cuida de norma que autoriza a antecipação da exigibilidade do imposto de forma irrestrita - **Arguição acolhida para o fim de pronunciar a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo.** (TJ/SP, Órgão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, Rel. Paulo Dimas Mascaretti, J. 25/03/2015) (grifo nosso)

Corroborando esse entendimento, o C. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp. nº 1937821/SP (Tema 1113), submetido à sistemática dos recursos repetitivos, estabeleceu as seguintes teses:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele

estabelecido unilateralmente. (grifo nosso)

Dessa forma, ante o pronunciamento do C. Superior Tribunal de Justiça, Corte máxima na análise de matéria infraconstitucional, forçoso o acolhimento de seus termos, na medida em que o acatamento de suas decisões em sede de julgamento de recurso repetitivo é medida que se impõe, não restando, com isso, hipótese para qualquer discussão sobre a matéria.

Há que se registrar que a inocorrência de trânsito em julgado não afasta a aplicação imediata do quanto decidido pelo C. Superior Tribunal de Justiça no bojo do REsp. nº 1937821/SP (Tema 1113), conforme já decidido pela jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL E RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO. SOBRESTAMENTO. DESNECESSIDADE. 1. **A jurisprudência do STF e do STJ é firme no sentido de que é desnecessário aguardar o trânsito em julgado para que os tribunais inferiores apliquem a orientação estabelecida em paradigma formado nos termos do art. 543-B do CPC.** Precedentes. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg nos EDcl no REsp n. 1.481.099/RN, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 31/3/2015) (grifo nosso)

No caso dos autos, o Município alega que os bens que serão integralizados no capital social da apelada possuem um valor menor do que o constatado pelo Município, devendo incidir o ITBI sobre esse excedente, vez que sobre este não há imunidade.

Ocorre que, conforme fundamentação supra, a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, a ser declarado pelo contribuinte, cabendo à Fazenda Pública impugná-lo nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional sempre que for omissivo ou não merecer fé, sendo vedado, porém, o arbitramento prévio pela municipalidade.

Verifica-se, ademais, que tal ressalva constou de forma clara na r. sentença:

Consigne-se, por fim, que não se nega, desde já, a possibilidade de o Fisco questionar os valores dos imóveis, caso manifestamente inferior ao valor de mercado, desde que por meio de procedimento administrativo próprio, garantido o contraditório e ampla defesa.

Assim, a respeitável sentença deve mantida.

Por derradeiro, considera-se questionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se jurisprudência consagrada, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que para fins de interposição de recursos extremos às cortes superiores é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida. Bem por essa razão eventuais embargos declaratórios não se prestariam à eventual supressão de falta de referência a dispositivos de lei (STJ, EDcl no RMS 18.205/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJ 08/05/2006).

Ante o exposto, meu voto propõe que se **NEGUE PROVIMENTO** ao recurso.

EURÍPEDES FAIM
RELATOR