



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000336870

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1054080-91.2024.8.26.0506, da Comarca de Ribeirão Preto, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO PRETO, é apelado SANTA MARIA AGRO LTDA.

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

O julgamento teve a participação dos Desembargadores EURÍPEDES FAIM (Presidente sem voto), EUTÁLIO PORTO E RAUL DE FELICE.

São Paulo, 4 de abril de 2025.

MARCOS SOARES MACHADO

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Voto nº 3587– 15ª Câmara de Direito Público

Apelação / Remessa necessária nº 1054080-91.2024.8.26.0506

Recorrente: Juízo *Ex officio* e Município de Ribeirão Preto

Recorrido: Santa Maria Agro Ltda.

Interessado: Secretário Municipal da Fazenda de Ribeirão Preto

Origem: Foro de Ribeirão Preto – 2ª Vara da Fazenda Pública

Apelação / Remessa necessária. Mandado de segurança. Município de Ribeirão Preto. Sentença de procedência. Irresignação do Município. Pretensão autoral de reconhecimento de imunidade incondicionada do ITBI. Integralização de imóveis ao capital social da empresa que não está imune ao ITBI, caso demonstrada preponderância de atividade imobiliária. Precedentes desta Câmara. Pessoa jurídica agravante recém-constituída (junho de 2023). Interpretação do art. 37, §2º do CTN. Ausência, ao menos por ora, de comprovação de que tenha a autora exercido, de forma preponderante, atividades relacionadas à compra, venda, locação de bens. Imunidade condicionada a posterior averiguação pelo Fisco da preponderância da atividade operacional da autora. Acolhimento dos recursos neste ponto. Alegação não comprovada de que os valores de mercado dos imóveis integralizados tenham sido apurados pelo Município, em conformidade com o art. 148, do CTN, constatando-se ser superior àqueles declarados pela impetrante. Documentos indicam que os cálculos foram baseados no valor do ITR, não havendo demonstração de avaliação “in loco”, com foco nos valores de mercado, tampouco oportunidade para exercício da defesa. Incorreta aplicação do tema nº 796, do STF, visto que a reserva de capital indicada decorre da avaliação unilateral em descumprimento do tema nº 1.113, do STJ. Decisão reformada parcialmente. Recurso oficial e apelação da municipalidade providos em parte.

Trata-se de remessa necessária e recurso de apelação interposto pelo **Município de Ribeirão Preto** contra a sentença de fls. 427/429, que concedeu a ordem, em mandado de segurança impetrado por **Santa Maria Agro Ltda.** contra ato do **Secretário Municipal da Fazenda de Ribeirão Preto**, tornando definitiva a liminar deferida para
i) declarar a imunidade tributária do impetrante à incidência do ITBI

sobre os imóveis descritos na petição inicial, integralizados ao seu capital social e *ii*) condenar o impetrado e o assistente litisconsorcial ao pagamento de custas e despesas processuais de reembolso.

Apela o Município de Ribeirão Preto alegando, em resumo, que *i*) o valor de mercado dos imóveis objeto dos autos foi apurado pelo Município em Laudo Técnico (padrão ABNT), mediante julgamento administrativo do Processo nº. 2023/132850, constatando-se ser superior ao valor declarado pela impetrante para fins de integralização do capital social; *ii*) a imunidade prevista no art. 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, obsta a incidência do ITBI somente sobre o valor estipulado para o imóvel necessário à integralização do capital social (tema 796 do STF) e *iii*) o benefício foi concedido sob condição resolutória com o diferimento da análise da atividade preponderante da empresa, nos termos do §3º do art. 9º, V da Lei nº 5430/89, uma vez que esta foi constituída em 06/01/2023 (fls. 435/443).

Contrarrrazões apresentadas às fls. 447/487.

É o relatório.

O mandado de segurança objetiva que a Fazenda Pública Municipal se abstenha da cobrança de quaisquer valores de ITBI pela integralização de imóveis ao capital social da empresa, em razão da imunidade tributária prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, bem assim observe o valor declarado pelo contribuinte na referida conferência de bens, afastando-se o valor venal arbitrado unilateralmente pela autoridade apontada como coatora.

A impetrante foi constituída em 06 de junho de 2023 (fl. 48) e tem como objeto social *“a exploração de atividades rurais em terras próprias e/ou de terceiros, além de parceria rural ou*

arrendamento, gestão de atividades agropecuária em área própria, arrendada ou em parceria, produção, compra, venda, importação e exportação de soja, milho, sorgo, café, arroz, feijão, cana de açúcar e demais culturas permanentes ou temporárias, podendo, ainda, prestar serviços rurais e praticar outros atos afins e correlatos ao objeto social; criação e comercialização de bovinos, equinos e outros; bem como participação e gestão societárias (holding não financeira) em outras empresas.” (fls. 49/64).

Esclarece que buscou junto à Administração a expedição da certidão de não incidência do ITBI, sobrevindo a concessão do benefício sob condição resolutória com o diferimento da análise da atividade preponderante da empresa. Aduz, ainda, que o Município empregou como base de cálculo do ITBI o valor venal dos bens adotado para incidência do ITR, resultando, sob a interpretação do Ente, reserva de capital tributável nos moldes do tema nº 796, do STF, procedendo a cobrança respectiva.

Pois bem.

A imunidade tributária constitui privilégio de natureza constitucional, excluindo do ente federativo o poder de tributar. Em outras palavras, nas hipóteses imunes de tributação, não se efetiva o fato gerador da obrigação tributária.

Segundo os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, “*imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência*”.

A imunidade somente se verifica nas hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal, e no que se refere à imunidade tributária referente ao ITBI, o artigo 156, inciso II, parágrafo 2º:

“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 direito 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. (...)”. (g.n.)

Já o Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 36:

“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;

II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra;

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a quem foram conferidos.”

E, no tocante ao conceito de “atividade preponderante”, assim dispõe o artigo 37 do Código Tributário Nacional:

“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

subseqüentes 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.”

Respeitado esforço interpretativo da norma constitucional, o fato é que ao dizer na parte final do inc. I do § 2º do art. 156, “*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*”, a Constituição Federal refere-se a todas as situações descritas no dispositivo que envolvam a 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 direito a sua aquisição”, quais sejam, de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e também a bens ou direitos transmitidos em decorrência de integralização, fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, portanto, deve-se sempre indagar sobre a atividade preponderante da pessoa jurídica que receberá o imóvel em

integralização de capital, pois, se se concluir que a atividade exercida é de “*compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil*”, a imunidade tributária não se verifica.

Em outros termos, incide o ITBI quando a empresa tiver como atividade preponderante a venda ou a locação de propriedade imobiliária, ou seja, quando mais de 50% da receita operacional, nos dois anos anteriores ou posteriores à aquisição, decorrer dessas transações, fato que, se verificado, tornará devido o imposto.

Não se olvida que no *leading case* do tema nº 796, do STF, o Ministro Relator cogitou da existência de imunidade incondicionada, todavia se tratou de consideração *obiter dicta*, que não conta com efeito vinculante.

Neste sentido é o entendimento desta C. 15ª Câmara de Direito Público:

“Ação de repetição de indébito - ITBI - Município de Matão Integralização de quotas sociais através de bens imóveis Pretensão da impetrante de ver reconhecida a imunidade tributária em relação ao ITBI que lhe foi exigido nessa operação de integralização, com repetição do valor já pago Imunidade tributária prevista no artigo 156, § 2º, I da Constituição Federal que se aplica apenas às operações de integralização de quotas sociais de pessoas jurídicas que não desenvolvam atividade preponderante de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis e de

arrendamento mercantil Interpretação de que a imunidade seria incondicionada que não é vinculante e é dissonante a previsão legal do CTN Sentença de improcedência mantida RECURSO DESPROVIDO.” (TJSP - 15ª Câmara de Direito Público - Apelação Cível nº 1004950 95.2022.8.26.0347 - Relatora Desembargadora Tania Maria Ahualli – j.16.04.2024) (gn).

“EMENTA TRIBUTÁRIO DECLARATÓRIA APELAÇÃO AÇÃO MUNICÍPIO DE CAMPINAS ITBI. Sentença que julgou improcedente a ação. Apelo da autora. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376/SC Tema 796 Tese de Repercussão Geral que apenas diz respeito ao entendimento de que a imunidade 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 Embora tenha sido mencionado no julgado ser incondicionada a imunidade do ITBI em relação à integralização de imóvel ao capital social, tal questão não está contida na matéria afeta à repercussão geral Trata-se de fundamentação obter dicta, que não possui

efeito vinculante Precedente desta C. Câmara.

No caso dos autos, a apelante pleiteia a aplicação de entendimento mencionado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, para que seja concedida de forma incondicionada a imunidade em relação ao ITBI incidente sobre integralização de imóveis ao seu capital social. Contudo, ausente o efeito vinculante, não se justifica a observância a tal entendimento em detrimento da jurisprudência consolidada por esta C. Câmara.

INTEGRALIZAÇÃO DE IMÓVEIS AO CAPITAL SOCIAL IMUNIDADE NOS TERMOS DO ART. 156, §2º, I DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. Pretensão de reconhecimento da imunidade do ITBI. Aplicabilidade do art. 37, § 1º, do Código Tributário Nacional. Incidência do tributo sujeita à aferição, pelo município, da atividade preponderante da sociedade. Precedentes desta C. Câmara - A imunidade é a regra, a qual só pode ser afastada quando a atividade empresarial preponderante for imobiliária. No caso dos autos, o Município indeferiu o pedido de não incidência do ITBI, determinou que fosse constituído crédito tributário (fls. 44), ante a constatação da preponderância das

receitas operacionais decorrentes de venda de imóveis (95,12%), o que não foi negado pela autora Ausência de impugnação quanto à preponderância das atividades desenvolvidas pela empresa Afastada, portanto, a imunidade prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição da República reconhecida. Exigibilidade do ITBI Honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa HONORÁRIOS RECURSAIS Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 POSSIBILIDADE Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo Majoração em 1%, totalizando a verba honorária 11% sobre o valor da atualizado da causa. Sentença mantida Recurso desprovido.” (TJSP - 15ª Câmara de Direito Público - Apelação Cível nº 1004950 95.2022.8.26.0347 - Relator Desembargador Eurípedes Faim – j. 15.02.2024) (gn).

Reconhecendo-se, portanto, que a imunidade é condicionada, seria necessário aferir a eventual renda preponderante de índole imobiliária, inviável de ser apreciada pela via do mandado de segurança, já que incumbe ao Fisco tal aferição.

Observa-se, ainda, que a empresa impetrante foi constituída em junho de 2023 (fl. 98), portanto, a apuração da destinação econômica imobiliária deve ser apurada no futuro, considerando os três primeiros anos de faturamento.

Na verdade, não se olvida que as atividades societárias precípuas, efetivamente, contam com natureza agropastoril, contudo subsiste participação em outras empresas, de modo que não se pode reconhecer desde já a imunidade, facultando-se ao Município averiguar a preponderância de receitas no momento oportuno.

A propósito, sobre o tema, a jurisprudência desta Colenda Câmara de Direito Público:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de Segurança – Município de Itajobi – ITBI – Integralização de quotas sociais por meio de imóveis – Decisão agravada que deferiu a liminar requerida, a fim de suspender a exigibilidade do ITBI, nos termos do art. 156, § 2º, I da CF, porquanto a atividade preponderante da empresa impetrante não teria natureza imobiliária – Insurgência do Município – Não acolhimento - Pessoa jurídica agravada recém-constituída (04.01.2023) - Interpretação do art. 37, §2º do CTN que impede a cobrança imediata do imposto, o qual deve ficar sob condição suspensiva por três anos, quando deverá ser analisada a atividade preponderante da pessoa jurídica – Liminar

que deve ser mantida, para impedir a cobrança imediata do tributo sobre o valor do capital integralizado, preservado o direito de cobrança imediata de eventual diferença entre o valor venal dos imóveis e o do capital social, nos termos do Tema nº 796 de Repercussão Geral – Decisão agravada mantida, embora por fundamento diverso – RECURSO DESPROVIDO, COM OBSERVAÇÃO”. (TJSP; Agravo de Instrumento 2321394-53.2023.8.26.0000; Relator (a): Tania Ahualli; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Itajobi - Vara Única; Data do Julgamento: 29/01/2024; Data de Registro: 29/01/2024). (gn).

Comprovado que não prevalecem rendimentos imobiliários, cumpre registrar que eventual cobrança, no alcance estipulado pelo Tema 796/STF, sobre valores que venham a exceder o limite do capital social a ser integralizado, deverá ser calculada sobre a importância declarada pelo contribuinte na operação de integralização (tema nº 1.113, do STJ), afastando-se o valor venal arbitrado prévia e unilateralmente pela autoridade coatora.

Na realidade, somente haverá a reserva de capital (tema nº 796, do STF) caso o valor declarado dos imóveis for superior ao valor integralizado, quando a diferença se qualifica como reserva de caixa.

Em que pese a alegação recursal de que os valores de mercado dos imóveis integralizados tenham sido apurados pelo Município em laudo técnico, constatada a superioridade em face daqueles declarados pela impetrante na operação de integralização, observa-se, da análise dos documentos de fls. 366/385, que os cálculos foram baseados no valor do ITR, não havendo comprovação de avaliação “*in loco*”, com foco nos valores de mercado. Também não se demonstrou que a contribuinte tenha exercido a defesa, portanto, descumprido o disposto no art. 148, do CTN.

Fica ressalvado, em conformidade com o tema nº 1.113, do STJ, a possibilidade de o Município instaurar procedimento administrativo, observado o disposto no art. 148, do CTN, com a finalidade de averiguar suposto valor do mercado, frise-se, possibilitado o exercício da defesa.

É caso, portanto, de reforma da r. sentença para condicionar o reconhecimento da imunidade à posterior averiguação da renda preponderante pelo Fisco, nos moldes do art. 37, §§ 2º e 3º do CTN.

Posto isso, **dá-se** parcial provimento à remessa necessária e ao apelo manejado pela municipalidade.

MARCOS SOARES MACHADO
Relator