



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000413678

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1000276-60.2024.8.26.0426, da Comarca de Patrocínio Paulista, em que é apelante JORGE LUIZ RASSI HOLDING LTDA., é apelado MUNICÍPIO DE PATROCÍNIO PAULISTA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento em parte ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente sem voto), BEATRIZ BRAGA E HENRIQUE HARRIS JÚNIOR.

São Paulo, 29 de abril de 2025.

FERNANDO FIGUEIREDO BARTOLETTI

Relator

Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 11569

Apelação nº1000276-60.2024.8.26.0426

Comarca: Patrocínio Paulista

Recorrente: Jorge Luiz Rassi Holding Ltda. (impetrante)

Recorrido: Município de Patrocínio Paulista

Interessado: Fiscal de Tributos Municipais (impetrado)

Ementa: Apelação – Mandado de segurança – ITBI – Município de Patrocínio Paulista – Impetrante que discute a incidência de ITBI em integralização de capital social por meio de bem imóvel (conferência de bens) – Sentença indeferindo a inicial, com fulcro no artigo 330, inciso III, CPC e art. 10, da Lei nº 12.016/09 e julgando extinto o feito, com base no art. 485, I, do CPC – Insurgência do impetrante – Parcial cabimento – Pedido inicial para que não seja compelida *ao recolhimento do ITBI na transmissão do imóvel objeto das matrículas nº 10.371 e 10.373 do Cartório de Registro de Imóveis de Patrocínio Paulista/SP, vertido na integralização de seu capital social, tanto mais ter que efetuar indevidamente o pagamento do imposto municipal como condição para realizar o registro no CRI do título translativo da propriedade, determinando-se ao Fisco Municipal a expedição da Guia de Informações Inter-Vivos e da certidão negativa de incidência pela imunidade ao Imposto Sobre Transmissão Inter-Vivos de Bens Imóveis (ITBI)* – Empresa que tem por objeto social a “participação em outras empresas como sócia ou acionista (CNAE 6462-0/00)” – Objeto social que, em princípio, não contempla atividade exclusivamente imobiliária – Pessoa jurídica constituída recentemente, em 02/03/2023, que ainda não permite aferir qual é a sua atividade preponderante na forma do art. 37, § 1º e § 2º, do CTN, restando correto o reconhecimento da não incidência condicionada (triênio legal) – Registro da integralização ainda não realizado – Possibilidade do reconhecimento da imunidade (ou não incidência) condicionada – Observância do disposto no art. 37, § 1º, e § 2º do CTN – Decisão administrativa que suspendeu parcialmente a incidência do ITBI apenas sobre o valor dado em pagamento do capital social até 23/11/2026, determinando, com base no Tema 796 do E. STF, o recolhimento da guia do imposto sob a alíquota de 3%, calculada sobre a base de cálculo do valor excedente ao capital social subscrito a ser integralizado – Base de cálculo – Aplicação da tese jurídica fixada pelo C. STJ no tema de recursos repetitivos nº 1113 com relação à base de cálculo – Inviabilidade de a Administração desconsiderar o valor da transação indicado pelo

contribuinte e, sem procedimento administrativo próprio que respeite o contraditório e a ampla defesa, exigir o pagamento do imposto sobre um valor fixado unilateralmente pelo fisco, como ocorrido no caso concreto – Impetrante defendendo que o cálculo deve observar os valores dos bens imóveis constantes nas declarações de imposto de renda dos anos anteriores, o que não pode ser aceito – Informações constantes de cadastro de tributo de competência da União que não vincula o ente municipal, uma vez que utiliza o valor histórico a partir da aquisição do bem e não o valor venal do imóvel à época da integralização do capital – Valor do imóvel constante da declaração de imposto de renda que é relevante para fins do Imposto Federal e não para o cálculo do Imposto Municipal – Observância do artigo 156, II, da CF e artigos 35, I, II, III e parágrafo único, e artigo 38, ambos do CTN, pois "a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos" – Precedentes dessa E. Câmara – Sentença de indeferimento da inicial reformada, com a concessão em parte da segurança – Recurso parcialmente provido.

Trata-se de apelação interposta pelo autor **Jorge Luiz Rassi Holding Ltda.** contra a r. sentença de fls.401/403, complementada às fls.414/415, que indeferiu a inicial, com fulcro no artigo 330, inciso III, CPC e art. 10, da Lei nº 12.016/09, por entender "necessária, portanto, a realização de perícia judicial, o que não se admite em sede de mandado de segurança", julgando extinto o feito, nos termos do art.485, I do CPC, ação que foi impetrada contra ato do **Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Patrocínio Paulista** (fls.1/18).

Anoto que o impetrante discute a incidência de ITBI em integralização de capital social pela conferência dos bens imóveis de Matrículas nº10.371 e nº10.373 do CRI local, tendo pleiteado *a concessão em definitivo da segurança, nos termos do artigo 5º, inciso LXIX, da CF, e artigos 1º e seguintes da Lei 12.016/2009, para que seja reconhecido, assegurado e declarado o seu direito líquido e certo de não ser compelida ao recolhimento do ITBI na transmissão do imóvel objeto das matrículas nº 10.371 e 10.373 do Cartório de Registro de Imóveis de Patrocínio Paulista/SP, vertido na integralização de seu capital social, tanto mais ter que efetuar indevidamente o pagamento do imposto municipal como condição para realizar o registro no CRI do título translativo da propriedade, determinando-se ao Fisco Municipal a expedição da Guia de Informações Inter-Vivos e da certidão negativa de*

incidência pela imunidade ao Imposto Sobre Transmissão Inter-Vivos de Bens Imóveis (ITBI) (em especial fls.17). O pedido liminar de suspensão da exigibilidade do crédito de ITBI (artigo 151, IV, do CTN), foi indeferido pelo juízo de primeiro grau (fls.315/317), não havendo a interposição de qualquer dos recursos previstos nos artigos 1015 e 1022 do CPC.

Inconformado com a r. Sentença de indeferimento da inicial pela inadequação da via judicial, apela o impetrante discorrendo acerca dos fatos que ensejaram a impetração e os atos praticados no processo, alegando que, diante da transferência dos imóveis descritos com objetivo de integralização/constituição do seu capital social, requereu administrativamente, em novembro de 2023, antes que fosse realizado o registro junto às Matrículas nº10.371 e nº10.373 do CRI local, *a emissão da guia de “Isenção de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis” (melhor dizendo, imunidade, conforme veremos adiante) junto ao município, que deu origem ao Protocolo nº 5781/2023. Entretanto, afirma que a decisão administrativa suspendeu parcialmente a incidência do imposto, “apenas sobre o valor dado em pagamento de capital, até 23/11/2026”, sob o argumento de que a avaliação dos imóveis totalizou valores superiores aos atribuídos para integralização do contrato social, adotando (equivocadamente) o Tema 796 do Supremo Tribunal Federal, sendo determinado o recolhimento da guia com alíquota de 3% sobre o valor atribuído de R\$7.044.206,17, no momento do registro. Dessa forma, diante da negativa de concessão da imunidade do ITBI, afirma que foi cometido ato inconstitucional e ilegal, violando direito líquido e certo da apelante. Defende que faz jus à imunidade tributária, ficando claro no caso que não há fato gerador do imposto quando o imóvel transferido for incorporado ao patrimônio de pessoa jurídica em realização ao capital social, com fulcro no inciso I do §2º do art. 156 da Constituição Federal.*, invocando ainda o disposto pelo art. 36, I do CTN e pelo art. 3º, III da LM nº 1.240/1989. Aduz que *o conjunto probatório do presente caso não deixa dúvidas de que a transmissão da totalidade dos bens imóveis foi realizada como forma de se integralizar o capital social e que a apelante não tem como atividade preponderante a compra, venda, aluguel ou arrendamento mercantil de imóveis, como se verifica na descrição do seu objeto social, e que o imposto somente será devido se, nos três anos seguintes, a atividade preponderante passar a ser*

aquela descrita no caput do art. 37 do Código Tributário Nacional, como dispõe o §3º. Isto porque a aquisição dos imóveis indicados no contrato social da apelante se deu na data de sua constituição. Discorreu, também, sobre a imunidade tributária, sustentando ainda a ausência de previsão legal para cobrança do ITBI sobre a diferença a maior entre o valor alegado pela municipalidade e o valor da integralização dos bens, tendo em vista que, conforme seu balanço patrimonial, é possível observar que os valores foram destinados exclusivamente à constituição de seu capital social, não havendo constituição de reserva de capital, notando-se que a respeito da diferença de valores alegada pela apelada como fundamento para negar a emissão da certidão de imunidade tributária, há clara previsão legal que permite ao sócio conferente transmitir o imóvel pelo valor que consta em sua declaração de imposto de renda (art. 23, Lei nº 9.249/95), na hipótese em que a razão para a transferência é a formação de capital social. Defende também a inaplicabilidade do Tema 796 do C. STF ao caso, já que a incidência do ITBI somente ocorre quando o valor do imóvel incorporado ao patrimônio de pessoa jurídica superar o limite do capital social a ser integralizado, ou seja, quando há a formação de reserva de capital. Ao final, requereu o provimento do recurso, com a reforma da r. Sentença, para que seja reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária e de fato gerador, vez que os imóveis foram transferidos pelo valor constante na declaração de imposto de renda do sócio conferente, autorizado pelo artigo 23 da Lei nº 9.249/95; bem como para que seja dado cumprimento aos julgamentos do Supremo Tribunal Federal no ARE 1485056/GO e RE 1449120/MS, de abril e junho de 2024, respectivamente, com observância também do precedente deste E. Tribunal de Justiça (fls.423/442).

Contrarrazões às fls.472/478.

Feito sem interesse da PGJ (fls.486/488).

Apelo tempestivo e preparado (fls.443/444)

É o relatório.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço o recurso de apelação interposto pelo impetrante, o qual merece parcial provimento.

A r. Sentença indeferiu a inicial, com base no artigo 330, inciso III, CPC e art. 10, da Lei nº 12.016/09 e julgou extinto o feito, com base no art. 485, I, do CPC.

Respeitado o entendimento adotado pelo Juízo *a quo*, a r. Sentença deve ser reformada, estando o feito maduro para o julgamento a permitir apreciação do mérito da causa por este E. Tribunal, nos termos do art. 1.013, § 3º, I, do CPC.

Como é dos autos e do Contrato Social, a empresa impetrante foi constituída em 02/03/2023 (fls.23) e registrada na JUCESP em em 16/03/2023 (fls.19), a princípio, tendo por objeto social a “*participação social em outras empresas como sócia ou acionista (CNAE 6452-0/00)*” (fls.21) e o capital social de R\$55.039.485,00 integralizado por meio vários bens imóveis do único sócio Jorge Luiz Rassi, mas *exclusivamente da nua propriedade sobre os bens imóveis de sua propriedade, reservando para si e sua esposa Silvana Saquy Rassi, o usufruto vitalício com direito de crescer nos termos do artigo 1411 do CC, sobre os referidos bens descritos no Anexo Único* (Cláusula V de fls.21).

Dois desses imóveis estão situados no Município de Patrocínio Paulista (fls.110/117), tendo a impetrante formulado requerimento administrativo pleiteando o reconhecimento da “não incidência/isenção de ITBI” na integralização/incorporação (fls.198/199), o que foi parcialmente deferido pela Administração em 23/11/2023, apenas SUSPENDENDO o recolhimento até o limite do valor dado em pagamento do capital, nos termos do artigo 156, §2º, I da CF, artigo 36, I, do CTN e artigo 62 do CTM.

Isto porque, pela avaliação preliminar da Fazenda Municipal, os dois imóveis totalizaram valores superiores aos atribuídos para integralização no Contrato Social e, nos termos da tese fixada pelo C. STF pelo TEMA 796, em julgamento sob regime de repercussão geral, entende que sobre tal diferença apurada incide a tributação municipal, tendo por base de cálculo de R\$7.044.206,17, conforme indicado às fls.201 – itens 1 e 2.

Pois bem.

Quanto ao primeiro capítulo do objeto da ação a ser examinado, temos que a imunidade do ITBI prevista no artigo 156, inciso II, §2º, I, da CF não é incondicionada como sustenta o autor, ou seja, “*para que seja reconhecido,*

assegurado e declarado o seu direito líquido e certo de não ser compelida ao recolhimento do ITBI na transmissão do imóvel objeto das matrículas nº 10.371 e 10.373" (fls.17 em especial.).

Como já decidido por esta 18ª Câmara nos autos da AP nº1003752-48.2020.8.26.0038, Rel. Des. Ricardo Chimenti, j. 30/04/2021, ocasião que foi destacado o seguinte:

“(…) impõe-se registrar que a finalidade da imunidade constitucionalmente prevista é a mobilização de bens imóveis para o desenvolvimento da atividade empresarial. O reconhecimento do direito à imunidade constitucional 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. Ocorre que é prematuro se falar aqui na inexistência de função social.

*Com efeito, o fato gerador do ITBI é a transmissão inter vivos, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física. De acordo com o artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, o ITBI, “**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**”.*

Pelo comando constitucional estabeleceu-se a hipótese de imunidade do ITBI, que somente é excepcionada quando a atividade preponderante do adquirente é a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

A exceção que afasta a imunidade, aliás, vale inclusive para a transmissão feita para fins de realização de capital social,

circunstância que não foi afastada nos motivos determinantes que fundamentam o Acórdão que deu base à formação da tese do tema 796 de Repercussão Geral do C. STF. Para esta conclusão observo que a ressalva feita na parte final do artigo 156, § 2º, I, da CF diz respeito tanto às hipóteses em que houver a “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”, quanto naquelas em que houver “a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”. O pronome demonstrativo “nesses casos”, contido no referido dispositivo legal, está no plural e parece abranger as duas hipóteses imediatamente aventadas pelo constituinte, até porque, quisesse o constituinte limitar o alcance da expressão, teria adotado o pronome “nestes” que demonstra proximidade com o objeto a que se refere.

O artigo 37, caput, do CTN repete a ressalva constitucional, estabelecendo que a imunidade 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.

Em acréscimo, o § 1º reputa caracterizada a atividade preponderante referida nesse 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 subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

O § 2º, por sua vez, esclarece que 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.

Ocorre que o § 3º do mesmo artigo 37 do CTN, vinculado ao caput e não aos demais parágrafos do mesmo artigo, estabelece que

“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” (sublinhei).

Como se vê, nos termos da legislação de regência, há que ser verificada a preponderância de receitas operacionais (aquelas decorrentes das atividades efetivamente desenvolvidas pela empresa), a partir da data em que a empresa teria sido registrada na Junta Comercial [...]

Sobre o assunto leciona Aires F. Barreto que:

“[...]

Imunes ao imposto são (i) as transmissões de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, (ii) as transmissões de bens ou direitos decorrentes da fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I, primeira parte). Contidas na outorga constitucional estão, no entanto, essas transmissões de bens ou direitos, quando a atividade preponderante for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens móveis ou arrendamento mercantil (CF, parte final do mesmo preceito).

Regra geral é a da imunidade dessas transmissões, que só não prevalece nos casos em que a compra e venda de imóveis ou de direitos a eles relativos, a locação e o arrendamento mercantil constituírem a atividade preponderante do adquirente. Note-se que a atividade preponderante do transmitente ou cedente é irrelevante: importa, tão só, a atividade preponderante do adquirente.

Essas atividades são consideradas preponderantes quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 anos anteriores e nos 2 anos subsequentes à aquisição, decorrer dessas transações (cf. art. 37, § 1º, do CTN).

Nas hipóteses em que a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 anos antes dela, a

preponderância da atividade será apurada, levando em conta os três primeiros anos seguintes à data de aquisição (cf. art. 37, § 2º, do CTN).

A apuração da preponderância parte de exame da receita operacional. Contabilmente, as receitas são operacionais ou não operacionais. Receitas operacionais são as percebidas como resultado das atividades que constituam seu objeto social. Não operacionais, de conseguinte, são as que não provêm desse objeto, mas da prática de fatos, como regra episódios, estranhos ao fim precípua perseguido pela pessoa jurídica. Exemplifiquemos: empresa que se dedique à venda de calçados terá por receitas operacionais aquelas provenientes da venda desses bens. Nada obstante o móvel de sua atividade seja a venda de calçados, pode vir a perceber aluguel de imóvel integrante de seu patrimônio. A receita auferida com a locação do bem imóvel classifica-se como receita não operacional. Diversamente, são operacionais as receitas provenientes de locação de bens imóveis se este for o objeto da pessoa jurídica.

A Constituição não quer imunes apenas as transmissões cujos adquirentes, tendo por objeto atividade consistente na compra e venda, na locação ou no arrendamento mercantil de bens imóveis, auferam, a esse título, receita operacional que, em relação ao total delas, supere a casa dos 50%.” (in “Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Edição 2010, p. 988/989).

No caso concreto, o contrato social da apelada (p. [...]) indica que a sociedade tem por objeto a “a administração de bens próprios, móveis e imóveis, incluindo locação, sublocação, arrendamento, alienação e comodato”, bem como “a participação em outras sociedades, qualquer que seja seu objeto social, na qualidade de quotista ou acionista” (cláusula [...], p. [...]). Todavia, não se pode desde logo presumir que a maior parte de sua receita será decorrente de

atividades imobiliárias, tampouco que a empresa não tem qualquer finalidade social e por isso não faz jus à imunidade.

A descrição do objeto social, por si só, tem sido admitida, administrativa e judicialmente, como fundamento para o indeferimento da imunidade para o ITBI, quando revela exclusivamente o desenvolvimento de atividades voltadas à área imobiliária, antecipadamente, da imunidade de ITBI incidente sobre imóvel integralizado ao capital social. Contudo, não é o caso dos autos.

Considerando que a constituição da empresa com a integralização do capital por meio de imóveis da sócia [...] se deu em [...] (data do registro na JUCESP sob nº [...], p. [...]), conclui-se como prematuro o indeferimento administrativo datado de [...] (p. [...]), já que a hipótese, neste momento, é de não incidência condicionada do ITBI. Isto porque, a data de abertura da empresa impossibilita a análise das demonstrações contábeis de forma retroativa e não se completou o triênio subsequente à aquisição dos bens pela sociedade (art. 37, § 2º, do CTN).

Assim, a impetrante tem direito líquido e certo a obter a guia de não incidência condicionada de ITBI, para fins de registro da transmissão dos bens imóveis, sob condição resolutória consistente na demonstração oportuna, pela municipalidade, da ocorrência de preponderância de receitas operacionais advindas de atividade imobiliária, nos limites e prazos legais.

Nesse sentido é o entendimento das Câmaras especializadas em tributos municipais deste Tribunal Estadual (destaques não originais):

“Tributário – Apelação – Ação Anulatória – ITBI – Município de Arujá. Insurgência contra a r. sentença que julgou procedente a ação. Apelo do Município. Integralização de imóveis ao capital

social - Imunidade nos termos do artigo 156, §2º, I da Constituição da República. Pretensão de reconhecimento da imunidade do ITBI de sociedade recém-constituída – Aplicabilidade do art. 37, §2º, do Código Tributário Nacional – Incidência do tributo sujeita a condição temporal – Precedentes desta C. Câmara – Possibilidade de lançamento complementar ao fim do período de três anos da aquisição dos imóveis – Necessidade, contudo, de comprovação contábil da preponderância da atividade imobiliária. No caso dos autos, o contrato social da empresa, com a descrição dos imóveis a serem adquiridos para a integralização de capital, foi registrado em 03/02/2017 na Junta Comercial, que é a data inicial do prazo trienal a ser observado antes do lançamento do ITBI – Inexigibilidade do tributo reconhecida – Precedentes desse E. Tribunal de Justiça. Honorários recursais [...] Sentença mantida – Recurso desprovido”. (TJSP; Apelação Cível 1002280-59.2018.8.26.0045; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Arujá - 1ª Vara; Data do Julgamento: 12/02/2021; Data de Registro: 12/02/2021)

“Apelação Cível - Mandado de Segurança - ITBI - Município de São Sebastião - Integralização de imóvel a capital social - Pretendida não incidência do tributo municipal, nos termos do art. 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal - Procedência - Impossibilidade de se aferir a atividade preponderante da empresa impetrante, conquanto seu objeto social tenha incluído a compra/venda e o aluguel de imóveis próprios - Inteligência do art. 37, § 2º, do Código Tributário Nacional - Sentença reformada - Ordem concedida - Recurso provido”. (TJSP; Apelação Cível 1003336-19.2019.8.26.0587; Relator (a): Silvana Malandrino Mollo; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de São Sebastião - 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 19/05/2020; Data de Registro: 19/05/2020)

“Apelação - Mandado de segurança - ITBI - Integralização de imóveis ao capital social - Atividade preponderante – Necessidade de observância do art. 37, §2º do CTN – Empresa que iniciou suas atividades quando da integralização dos imóveis, em dezembro de 2017 - Municipalidade que poderá efetuar o lançamento apenas após o prazo de três anos, e se restar comprovado que a atividade preponderante da empresa é imobiliária - Não incidência do imposto nos termos do artigo 156, parágrafo 2º, I, e art. 36, do CTN - Sentença reformada – Recurso provido”. (TJSP; Apelação Cível 1016396-45.2018.8.26.0506; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 15/08/2019; Data de Registro: 15/08/2019)

No mais, se confirmada a não incidência após o decurso do prazo legal, esta valerá tão somente sobre o valor utilizado para fins de integralização do capital social, e não sobre o valor total dos imóveis (conforme tese firmada no Tema 796 de Repercussão Geral do STF). Para tanto há que se observar que a decisão administrativa objeto do mandado de segurança, e o objeto do próprio mandamuns, não dizem respeito à questão dos valores dos bens e do montante integralizado. Há que se observar, ainda, que o valor dos bens apontados pelo sujeito passivo tributário são passíveis de rejeição pelo Fisco, observados os procedimentos legais para o lançamento de ofício e que o prazo para a constituição do crédito eventualmente devido a título de ITBI terá início tão somente ao final do período de apuração da receita operacional preponderante.

Em suma, a incidência ou não do tributo se sujeita a condição temporal prevista no § 2º, do art. 37, do Código Tributário Nacional. Mais não é necessário considerar para se concluir que a r. sentença deve ser parcialmente reformada, a fim de que: a) fique explicitado que por ora se reconhece tão somente a não incidência condicionada;

b) fique explicitado que somente após o triênio legal acima especificado será possível definir se há ou não a incidência do ITBI e se o valor real dos imóveis extrapola o montante integralizado.” (com negrito e sublinhado no original).

Assim, embora o objeto social da impetrante (*participação em outras empresas como sócia ou acionista (CNAE 6462-0/00)*), em princípio, não contemple atividade imobiliária, porém, é possível que na execução de suas ações envolvendo os 34 imóveis transferidos para integralização do capital (Anexo Único de fls.25/187) a empresa obtenha receita operacional preponderante (mais do que 50%) decorrentes de *compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil*, incidindo na exceção prevista no art. 156, § 2º, I, da CF.

Por isso, considerado o curto período de atividade da pessoa jurídica (constituída em 02/03/2023), que ainda não permite aferir qual é a sua atividade preponderante na forma do art. 37, § 1º e § 2º, do CTN, resta correto o reconhecimento da não incidência condicionada, pois somente após o triênio legal acima especificado será possível definir se há ou não a incidência do ITBI.

Destarte, nesta primeira parte, a decisão administrativa do deferimento CONDICIONADO da imunidade, isto é, da suspensão da incidência para fins de registro nas Matrículas, não merece reparo.

Já, quanto aos valores que foram atribuídos aos imóveis para fins de integralização do capital da impetrante, o segundo capítulo objeto da ação mandamental, temos, como é cediço, o recente precedente do C. STJ, a partir do julgamento do REsp. nº.1.937.821/SP – Tema 1.113, em que foram assentadas as seguintes teses quanto ao correto critério a ser utilizado como base de cálculo do ITBI:

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. (negritei e sublinhei)

Cabe observar que esta mesma tese firmada pelo C. STJ não impede que o Município realize o lançamento do tributo pelo valor que entender correto, **no entanto, tal conduta deve se sujeitar aos ditames estabelecidos no artigo 148 do CTN, mediante processo administrativo que garanta ao contribuinte o atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa.**

Embora em suas informações de fls.337/345, a Municipalidade tenha declarado que "*o Fisco Municipal não atribuiu valor ao imóvel de forma unilateral, uma vez que foi dada oportunidade ao contribuinte para apresentar documentação para contradizer o valor atribuído pelo Município, o que não fez*" (item 21 de fls.343 em especial), não apresentou cópia integral do tal processo administrativo para corroborar tal assertiva.

Ao contrário, da simples leitura dos documentos de fls.200/205, temos que o único **Processo Administrativo, o de nº5781/2023**, foi iniciado por provocação do contribuinte, sendo que, após examinar o pedido de "*Suspensão da Incidência do ITBI*", quando concluiu pela autorização da imunidade condicionada nos termos nos termos do artigo 156, §2º, I da CF, artigo 36, I, do CTN e artigo 62 do CTM, a Municipalidade foi além e, de forma unilateral, procedeu a avaliação dos dois imóveis apontando os valores de R\$2.068.662,46, para o de Matrícula nº10.371, e de R\$5.825.543,71, para o de Matrícula nº10.373, concluindo *que no momento em que ocorrerá o fato gerador do ITBI, deverá ser recolhida a guia do imposto sob a alíquota de 3%, calculada sobre a base de cálculo de R\$7.044.206,17, ou seja, sobre o valor excedente ao capital subscrito a ser integralizado por meio da incorporação de tais bens*, tendo por base a Tese firmada pelo C. STF no Tema 796, fixada em regime de repercussão geral.

Portanto, da simples leitura da decisão administrativa de fls.201/202, no final do tal Procedimento Administrativo nº5781/2023, extrai-se que o contribuinte não foi intimado/notificado, a uma, de que nele também seria procedida a avaliação preliminar dos imóveis (exercer a ampla defesa). A duas, no curso do tal processo, não foi assegurada ao contribuinte a oportunidade para acompanhar e poder contrariara a apuração técnica dos valores de mercado (contraditório). A três, foi com base em parâmetros estabelecidos unilateralmente pela Municipalidade e na legislação indicada, que ela concluiu pela autorização da imunidade condicionada parcial, até o valor da integralização do capital, e *"que no momento em que ocorrerá o fato gerador do ITBI, deverá ser recolhida a guia do imposto sob a alíquota de 3%, calculada sobre a base de cálculo de R\$7.044.206,17, ou seja, sobre o valor excedente ao capital subscrito a ser integralizado"* (penúltimo parágrafo de fls.201 em especial).

Quando já fixados pela Municipalidade os valores de forma unilateral, a base de cálculo e o ITBI a ser recolhido, é que o contribuinte foi notificado, *"em caso de discordância"* para apresentar recurso *"por meio de processo administrativo, devidamente instruído com provas idôneas dos valores a serem contestados"* (segundo parágrafo de fls.202 em especial).

Em consequência do acima exposto, ausente procedimento administrativo que tenha observado os ditames estabelecidos no artigo 148 do CTN, que garantiria ao contribuinte o atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como na esteira do item "b" do Tema 1.113, gozando da presunção de que os valores da transação declarados pelo contribuinte são condizentes com os valores de mercado, ou seja, no presente caso, aqueles indicados no Contrato Social para fins de integralização do capital social, os de Matrícula nº10.371 (R\$222.764,05) e nº10.373 (R\$627.235,95), dentro do triênio legal da imunidade CONDICIONADA, período em que será aferida qual é atividade preponderante na forma do art. 37, § 1º e § 2º, do CTN, pode sim o impetrante, por sua conta e risco, levar a registro a transferência dos imóveis nas Matrículas do CRI local sem o recolhimento do ITBI, tendo por fundamento no art. 156, § 2º, I, da CF e o art. 37, § 1º e § 2º, do CTN.

Por fim, quanto ao terceiro e último capítulo do objeto da ação

mandamental, a impetrante pretende que a segurança também seja concedida para *que seja reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária e de fato gerador, vez que os imóveis foram transferidos pelo valor constante na declaração de imposto de renda do sócio conferente, autorizado pelo artigo 23 da Lei nº 9.249/95, o que nesta parte é inviável.*

Isso porque, conforme disposto no artigo 156, II da CF:

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 direitos a sua aquisição;

No mesmo sentido, o artigo 35, do CTN, ao dispor que:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Por seu turno, o artigo 38 do CTN determina que *"a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos"*.

Pela legislação transcrita, verifica-se a impossibilidade de utilização do valor declarado no imposto de renda como base de cálculo do ITBI, sob pena de

violação ao princípio da legalidade tributária, já que o valor declarado da operação de integralização deve observar as disposições constantes do CTN e que regem o próprio ITBI, inexistindo qualquer vínculo legal entre a base de cálculo desse imposto e a do Imposto de Renda, especialmente tendo em vista que referido valor histórico lançado na declaração de bens de ajuste anual, por vezes, é impreciso e muito aquém do valor de mercado do imóvel no momento da integralização do capital social.

Assim, conceder a ordem para assegurar a impetrante que proceda da forma pretendida, isto é, vinculando a base de cálculo do ITBI àquele valor declarado no imposto de renda, poderá impedir à Municipalidade de apurar eventual lançamento complementar, expediente administrativo previsto pelo próprio Tema 1113 do C. STJ (art. 148 do CTN), mesmo porque inviável qualquer interferência do fisco municipal no controle feito pela União quanto à regularidade ou não do valor declarado.

No mais, a questão sobre a impossibilidade da utilização do valor histórico declarado no imposto de renda para cálculo do ITBI, já foi objeto de análise por essa E. Câmara, em voto da lavra do ilustre Des. Henrique Harris Júnior, na AP nº 1003399-39.2021.8.26.0091, j. 08/09/2022, nos seguintes termos:

“(...) esta C. Câmara já entendeu, em mais de uma oportunidade, que a declaração de bens entregue pelos sócios à Receita Federal do Brasil é relevante apenas para fins de imposto de renda e não tem o condão de alterar a base de cálculo para fins de ITBI. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. ITBI. IMÓVEIS INCORPORADOS POR PESSOA JURÍDICA NA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. IMUNIDADE QUE NÃO ALCANÇA O VALOR DOS BENS QUE EXCEDA O CAPITAL INTEGRALIZADO. VALORES DOS IMÓVEIS DEFINIDOS SEGUNDO O QUE CONSTA EM DECLARAÇÃO DE BENS ENTREGUE PELA SÓCIA À RECEITA FEDERAL DO BRASIL. VALORES RELEVANTES PARA FINS DE IMPOSTO SOBRE A RENDA, APENAS. TOTAL APURADO PELO MUNICÍPIO, A PARTIR DO ITR, QUE SUPERA EM MUITO AQUELE DECLARADO PELA CONTRIBUINTE. APELAÇÃO DA

AUTORA DESPROVIDA, COM MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. (Apelação nº 1001000-57.2021.8.26.0042, Relator: Botto Muscari, Data de Julgamento: 26/05/2022, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 27/05/2022).

*APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA – ITBI – Alegação da impetrante no sentido de possuir direito líquido e certo à obtenção de certidão de não incidência de ITBI na incorporação de imóveis de seus sócios para fins de integralização de capital social – Denegação – Direito a não incidência reconhecido pela Municipalidade, porém, ressalvando-se a possibilidade de tributação caso o valor venal dos bens imóveis a serem integralizados supere o valor do capital social - **Controvérsia que recai efetivamente sobre a correta base de cálculo do ITBI, haja vista que a impetrante pretende seja considerado o valor por ela atribuído aos bens, o qual equivale ao valor constante da Declaração de Imposto de Renda – Postura Municipal amparada no princípio da legalidade, bem como no Tema 796 do STF (repercussão geral) - Manutenção da r. sentença de primeiro grau que se impõe – Recurso desprovido. (Apelação nº 1000174-53.2020.8.26.0240, Relator: Wanderley José Federighi, Data de Julgamento: 11/11/2021, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 18/11/2021).***

Sobre o tema, o Exmo. Des. Botto Muscari destacou no acórdão de sua relatora: “No caso sub judice, a recorrente afirma que inexistente diferença entre o valor dos imóveis transferidos e o capital integralizado (fls. 5, último parágrafo; fls. 8, antepenúltimo e penúltimo parágrafos; fls. 9, penúltimo parágrafo) e que os R\$ 1.145.235,95 atribuídos aos bens correspondem exatamente aos valores lançados na declaração de Nagib à Receita Federal do Brasil, nos moldes da Lei Federal n. 9.249/95 [...] Embora relevante para fins de imposto sobre a renda, a integralização de capital pelo

valor grafado em declaração de bens não influencia nem a base de cálculo do ITBI, nem a imunidade tributária”.

No mesmo sentido, acórdão de relatoria do Exmo. Des. Wanderley José Federighi: “O valor atribuído aos bens a serem integralizados pela impetrante apelante, como ela mesma afirma, refere-se ao valor constante da **declaração de IR do sócio** (R\$ 1.633.302,00), valor este que, embora se justifique nos termos do art. 23 da Lei Federal nº 9.249/95 (“As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado”), a fim de isentar o contribuinte do IRPF a título de ganho de capital (e cuja arguição apenas foi trazida em sede recursal, situação esta que poderia, inclusive, caracterizar inovação processual e não conhecimento da questão), **não pode servir como base para nortear o cálculo do ITBI, imposto este, reitere-se, de competência municipal e que possui legislação própria a disciplinar sua incidência.** Em síntese: a recorrente pode até integralizar os bens arrolados em exordial pelo valor que reputa adequado e com base na legislação federal citada acima; entretanto, a base de cálculo para fins de tributação a título de ITBI será outra; qual seja, o valor venal dos bens a serem integralizados, valor este que servirá de parâmetro para se identificar se haverá incidência do referido tributo, caso seja superior ao valor do capital social, garantindo-se, assim, em última análise, obediência ao pacto federativo e às regras de competência”.

Ora, a forma como a sociedade decide aumentar o seu capital social, ou o valor desse acréscimo, é, evidentemente, questão que diz respeito apenas à pessoa jurídica. **Outra coisa é a forma de calcular o valor devido a título de ITBI, incidente, em todos os casos, sobre o valor venal dos imóveis cuja propriedade é transmitida.** Desta feita, o valor que a sociedade leva em consideração para integralização pouco importa para o Fisco, que calcula o ITBI, sempre, **sobre o valor venal dos imóveis transmitidos.** Se, portanto, **o valor venal é superior ao**

valor acrescido ao capital social da empresa, o imposto incide sobre a diferença, conforme fundamentação supra.”

(...)

Por fim, destaca-se que todo excesso à integralização de capital social é, por definição, formação de capital de reserva, não estando acobertado, o excesso, pela regra da não incidência. Esta é absoluta em relação à integralização de capital social, mas, evidentemente, até o limite quantitativo desta, dado, por sua vez, pela magnitude do capital social. Tudo o que excede esse limite não é mais conferência de patrimônio em integralização de capital social, mas formação de capital de reserva. Não cabe às partes decidir o que é uma coisa ou outra, mas algo é integralização de capital social ou formação de capital de reserva dependendo de se excede ou não a magnitude do capital social (ou, conforme o caso, de seu acréscimo, sempre quantitativamente limitado).

Nesse sentido, o seguinte precedente desta C. Câmara:

Mandado de Segurança – ITBI – Imunidade - Imóveis transmitidos em integralização de capital social - Art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal - Valor venal superior ao valor do acréscimo de capital social - Benefício constitucional que imuniza apenas os bens integralizados até o limite quantitativo do capital social ou do seu aumento - Interpretação teleológica do dispositivo constitucional – Sentença mantida – Recurso improvido. (Apelação nº 1033607-26.2020.8.26.0506, Rel. Des. Burza Neto, j. em 08/07/2021).” (com negrito no original).

Destarte, o valor constante na declaração de imposto de renda é relevante para fins de imposto de renda (imposto federal) e não para o cálculo do ITBI (imposto municipal), especialmente ao observarmos que os valores declarados ao fisco federal estão relacionados ao valor de aquisição do bem e não guardam qualquer relação com o valor venal de mercado do imóvel à época da transferência

que pretende a impetrante, já que, como mencionado, para a declaração do imposto de renda não é exigida qualquer atualização do valor do imóvel desde a sua aquisição, questão tributária que foi até objeto de contundente manifestação de providências solicitadas pelo Ministério Público às fls.366/368 e fls.399.

De tudo que foi exposto acima, a r. Sentença de indeferimento da inicial deve ser reformada, sendo de rigor a concessão EM PARTE da segurança, com fundamento no item "b" do Tema 1.113 do C. STF e dentro do triênio legal da imunidade CONDICIONADA, mas APENAS para autorizar a impetrante a proceder o registro da transferência dos dois imóveis nas Matrículas do CRI local sem o recolhimento do ITBI, com fundamento o art. 156, § 2º, I, da CF e o art. 37, § 1º e § 2º, do CTN, tendo por valores aqueles que foram indicados no Contrato Social para fins de integralização do capital social, nos termos do artigo 487, I, do CPC, sem afastar a possibilidade de a Municipalidade, após o período legal previsto no art. 37, § 1º e § 2º, do CTN, reconhecer que o tributo é devido e efetivar o lançamento, avaliando os bens imóveis na forma do art. 148, do CTN.

Diante da sucumbência em maior parte, a impetrante responde integralmente pelas custas e despesas processuais, sem verba honorária, por expressa previsão legal (art. 25 da Lei nº 12.016/09).

Por derradeiro, considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se que é pacífico no Superior Tribunal de Justiça que, tratando-se de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida.

E mais, os embargos declaratórios, mesmo para fins de prequestionamento, só são admissíveis se a decisão embargada estiver eivada de algum dos vícios que ensejariam a oposição dessa espécie recursal (EDROMS-18205/SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ-08.05.2006 p.240).

Ante o exposto, **dá-se parcial provimento ao recurso para reformar a r. Sentença, com a concessão em parte da segurança, nos termos acima delimitados.**

FERNANDO FIGUEIREDO BARTOLETTI

Relator