

**TJDFT**Poder Judiciário da União
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS
TERRITÓRIOS

Órgão 7ª Turma Cível

Processo N. APELAÇÃO CÍVEL 0709570-16.2018.8.07.0018

APELANTE(S) AP03 BRASAL ADMINISTRACAO DE PATRIMONIO E PARTICIPACOES S/A

APELADO(S) GERENTE DE CONTROLE E ACOMPANHAMENTO DE PROCESSOS ESPECIAIS DA COORDENAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DA SUBSECRETARIA DA RECEITA DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL e DISTRITO FEDERAL

Relatora Desembargadora GISLENE PINHEIRO

Relator Designado Desembargador GETÚLIO MORAES OLIVEIRA

Acórdão N° 1205488

EMENTA

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI (IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS). PESSOA JURÍDICA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. BENS IMÓVEIS. PATRIMÔNIO PESSOAL DO TITULAR DAS QUOTAS. COBRANÇA DO TRIBUTÓ EM RELAÇÃO AOS IMÓVEIS QUE ULTRAPASSAM O NECESSÁRIO PARA A INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. POSSIBILIDADE.

1. O ITBI, da competência dos Municípios, está disposto no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal, o qual prevê que não incidirá “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”.

2. A interpretação relativa ao instituto da imunidade tributária deve ser interpretada restritivamente. Isto porque, muito embora no tratamento das imunidades constitucionais tributárias, deve-se observar qual é o valor que a imunidade contempla, de modo a extrair a medida e o alcance da regra pela teleologia de sua existência, “com escopo de assegurar à norma supralegal sua máxima efetividade” (Recurso Extraordinário 627.815, Relatora Ministra ROSA WEBER, DJe 30 set. 2013), não se pode admitir interpretação extensiva do instituto, sob a alegação da máxima efetividade da norma, a qual foge da intenção do legislador e do próprio instituto.

3. Não é razoável admitir que, independentemente das cotas pertinentes à integralização do capital social, possam ser aportados bens imóveis de valor superior ao necessário, com o benefício da não tributação do ITBI quanto ao excesso. Os sócios têm autonomia da vontade, para, dentro dos

parâmetros da lei, estipular o valor do capital social da empresa que pretendem fundar. Se é seu desejo aportar bens imóveis de valor mais elevado e contar com a imunidade constitucional do ITBI, é razoável e constitucionalmente adequado que ajustem o valor do capital social que pretendem realizar.

4. Logo, a imunidade tributária prevista constitucionalmente abarca tão somente o valor dos bens necessários à integralização da cota do capital social da empresa. Os imóveis que excedem o necessário para tal integralização devem ser tributados, em razão da ocorrência do fato gerador.

5. Recurso conhecido e desprovido.

ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 7ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, GISLENE PINHEIRO - Relatora, FÁBIO EDUARDO MARQUES - 1º Vogal, GETÚLIO MORAES OLIVEIRA - Relator Designado e 2º Vogal, ROMEU GONZAGA NEIVA - 3º Vogal e LEILA ARLANCH - 4º Vogal, sob a Presidência da Senhora Desembargadora, em proferir a seguinte decisão: CONHECIDO. IMPROVIDO. MAIORIA. JULGAMENTO DE ACORDO COM O ART. 942 DO CPC. VENCIDO O RELATOR, REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O DESEMBARGADOR GETÚLIO DE MORAES OLIVEIRA., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 02 de Outubro de 2019

Desembargador GETÚLIO MORAES OLIVEIRA
Relator Designado

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso de apelação interposto por AP03 BRASAL ADMINISTRAÇÃO DE PATRIMÔNIO E PARTICIPAÇÕES S/A contra a sentença de Id. 8984380, proferida pelo Juízo da 5ª Vara de Fazenda Pública do Distrito Federal que denegou a segurança buscada pela ora apelante, consistente no afastamento da exigibilidade de crédito tributário em discussão nos autos.

No recurso de Id. 8984383, a apelante esclarece que a demanda trata da cobrança de ITBI sobre imóvel utilizado para integralização de capital social, especificamente sobre o montante superior ao valor integralizado, que foi tributado pelo fisco.

Entende a apelante o descabimento da exação, primeiro porque *“sua atividade é a administração de bens próprios e a participação em outras sociedades”*, não sendo, portanto, voltada ao comércio de bens imóveis. Inclusive porque, segundo destaca, essa questão não seria objeto do mandado de segurança, notadamente porque tributado pela administração apenas a parte excedente ao valor do capital integralizado.

Logo, destaca que o objeto dos autos seria a exigência do pagamento de ITBI complementar, uma vez que, no entender da apelante, *“a imunidade tributária sobre essa operação não possui condicionante, tampouco permite o fracionamento para cobrança sobre qualquer diferença atinente ao bem”*.

Discorre sobre a legislação de regência com respaldo em jurisprudência que julga aplicável ao caso,

pleiteando, por fim, a concessão de efeito suspensivo ao apelo.

No mérito, pede o provimento do recurso para que a Autoridade Coatora se abstenha de exigir o recolhimento do ITBI complementar sobre a transmissão do imóvel indicado nos autos.

Aos autos vieram guia de custas e comprovante de recolhimento (Id. 8984383 – pag. 17/18).

Contrarrazões do DISTRITO FEDERAL (Id. 8984390), em que rebate os fundamentos do recurso, destacando que, nos termos constitucionais e legais, o ITBI “*não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica salvo se a atividade preponderante da adquirente for compra e venda desses bens imóveis ou arrendamento mercantil. A preponderância existe se a atividade representar mais de 50% por cento da receita operacional nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes*”. Para o apelado, “*não é possível auferir (sic) de imediato se a atividade empresarial da executada não terá fim imobiliário. A análise da preponderância, é estabelecida no artigo 37 do CTN, com a confirmação da não incidência ou exigência do ITBI suspenso no ato em referência, e tal análise somente ocorrerá após 24 meses do registro imobiliário dos bens constantes do ato*”.

De outro lado, entende o recorrido que a imunidade constitucional incide “*somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Ou seja, o valor do imóvel que exceder o limite do capital social a ser integralizado não se integralizará e, portanto, estará sujeito à incidência do tributo*”. Nesse sentido, colaciona julgados que entende amparar sua tese.

Em suma, para o Distrito Federal, “*a imunidade de ITBI por integralização de capital é de ser reconhecida tão somente em relação ao valor dos imóveis suficientes à integralização do capital social*”.

Daí porque, defende que o recurso não seja provido.

A D. Procuradoria de Justiça declinou de sua intervenção no feito (Id. 9292357).

Em Decisão de Id. 9335093, deferi o efeito suspensivo ao recurso.

É o relatório.

VOTOS

A Senhora Desembargadora GISLENE PINHEIRO - Relatora

Presentes os requisitos mínimos de admissibilidade (cabimento, tempestividade, impugnação específica e preparo regular), conheço do apelo.

Cuida-se de recurso que se volta à reforma da sentença que denegou a segurança pleiteada pelo ora apelante, consistente na suspensão da exigibilidade de crédito tributário relativo a ITBI complementar, incidente na operação de transmissão de bem imóvel para fim de integralização do capital social da empresa ora apelante.

A discussão principal dos autos, portanto, diz respeito à possibilidade de tributação do montante excedente ao capital integralizado, tomando por base o valor venal do imóvel apontado pelo fisco.

A propósito, a despeito de ter inicialmente deferido a tutela de urgência pleiteada pelo impetrante, o Juízo de origem acabou por, na sentença, denegar a segurança, por entender que “*não é possível*

conceder a imunidade de plano, haja vista a impossibilidade de aferir qual a atividade preponderante da requerida na forma da Lei. Assim, não há falar em concessão de isenção ainda, para tanto é necessária a suspensão do tributo por três anos, até que seja possível aferir qual a efetiva atividade preponderante da sociedade autora, tal como determinado no ato impugnado e em conformidade com o art. 37, §2º, do CTN” (Id. 8984380).

Com a ressalva de que não se trata, no caso, de “isenção”, mas de imunidade tributária, a questão relativa à atividade do contribuinte se afigura importante, porque a própria regra de natureza constitucional estabelece não ser a imunidade aplicável quando demonstrado que se trata de pessoa jurídica dedicada à mercancia de bens imóveis (art. 156, §2º, inc. I).

Ocorre que, no caso dos autos, a discussão não reside sobre a atividade preponderante da sociedade empresária apelante, porque, a rigor, o fisco ainda não indeferiu o pedido de reconhecimento da imunidade. Tanto é assim que, quanto ao percentual do capital integralizado, não consta dos autos que tenha havido qualquer lançamento. Ao que parece, justamente, porque a Administração tributária ainda busca aferir, na forma do art. 37 do CTN, os requisitos eleitos pela norma de regência.

A discussão dos autos, na verdade, reside na exigibilidade de ITBI complementar cobrado em função da interpretação da norma tributária pelo fisco, no sentido de que a parcela do valor do imóvel não integralizado constitui fato gerador do imposto em questão.

Conforme anunciado no relatório, para o Distrito Federal “*a imunidade de ITBI por integralização de capital é de ser reconhecida tão somente em relação ao valor dos imóveis suficientes à integralização do capital social*”, de tal forma que, sobre a parcela não integralizada, incidiria plenamente a competência tributária.

Restringida, assim, a controvérsia, pouco importa, por ora, se a sociedade empresária se dedica ou não ao comércio de bens imóveis, justamente porque ainda não aferida a tributação sobre o valor do imóvel efetivamente integralizado.

Destarte, a meu sentir, remanesce no recurso apenas a questão relativa ao fracionamento da imunidade, ou seja, a possibilidade de tributação do valor venal do imóvel excedente do capital integralizado.

Esta matéria conta com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, em processo ainda pendente de julgamento (RE 796.376). A meu sentir, entretanto, a imunidade, porque de natureza constitucional, não se sujeita a restrições previstas pelo legislador, porque se trata de um fato estranho à própria regra de incidência tributária.

No dizer Luciano Amaro, “*A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo*” (Direito Tributário Brasileiro. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 176).

Ora, se, nos casos de imunidade, seguindo o raciocínio do insigne tributarista, o fato está fora do campo de incidência do tributo, não pode este atingi-lo em qualquer extensão, nem mesmo parcialmente.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen esclarece que, “*pela simples leitura do inciso I do §2º do artigo 156 da CF/88, pode-se concluir que a transmissão de bens ou direitos reais sobre imóveis à pessoa jurídica em realização de capital é absolutamente imune à cobrança de ITBI, não havendo qualquer exceção*” (Constituição e Código Tributário comentados à Luz da Doutrina e Jurisprudência. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 463).

Nesse sentido, inclusive, me manifestei nos autos do agravo de instrumento nº 0722601-60.2018.8.07.000, que tratou da tutela de urgência concedida no início da demanda:

(...) como bem assentou o magistrado singular, a imunidade prevista no art. 156 da Constituição Federal, por sua própria natureza, não possui condicionantes, nem tampouco admite restrições previstas na legislação ordinária, de modo que a aquisição do imóvel a título de integralização do capital social empresarial não constitui fato gerador do tributo e, por isso mesmo, torna a exigibilidade indevida.

Excepcione-se, entretanto, a própria ressalva prevista no texto constitucional de ser a atividade empresarial voltada ao negócio imobiliário, por meio, principalmente, da compra e venda de bens imóveis, a qual, entretanto, não me parece ser o caso. A despeito de o agravante ter trazido tal exceção à discussão nada dispôs, inclusive com respaldo probatório, sobre ser a atividade empresarial da recorrida preponderantemente voltada ao ramo imobiliário.

De mais a mais, a despeito de respeitável a tese sobre a tributação do montante excedente ao capital social, creio que a questão merece análise mais minuciosa, sobretudo acerca dos limites da imunidade tributária, que, a princípio, extrairia da própria hipótese de incidência a aquisição do bem imóvel, questão, portanto, a ser enfrentada quando do julgamento de mérito.

De qualquer modo, tratando-se inequivocamente de aquisição de bem voltada à integralização do capital social, mantém-se, por ora, a decisão recorrida porque tanto fundada na legislação de regência, quanto na jurisprudência sobre a matéria, como revela o seguinte julgado:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRETENSÃO DE RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ITBI. IMÓVEL INCORPORADO AO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA COM A FINALIDADE DE INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. HIPÓTESE DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA EM NORMA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1. Evidenciado que a parte autora demonstrou que o imóvel indicado na inicial passou a compor o seu patrimônio em virtude de integralização de capital social decorrente de incorporação de outra pessoa jurídica, e que não teria exercido preponderantemente a atividade de compra e venda de imóveis próprios, tem-se por atendido os requisitos previstos no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, para fins de reconhecimento da imunidade tributária referente ao ITBI. 2. Remessa de Ofício e Apelação Cível conhecidas e não providas. (Acórdão n.996356, 20120111321089APO, Relator: NÍDIA CORRÊA LIMA 1ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 08/02/2017, Publicado no DJE: 23/02/2017. Pág.: 486-511)

Neste momento, como já realçado, não vejo motivos para modificação do entendimento. Não se afigura acertada a conduta do fisco porque a imunidade afasta do âmbito de incidência da norma tributária o fato descrito nos autos, de modo que a transferência do imóvel em realização de capital, renovando a doutrina citada, é absolutamente imune ao ITBI.

Com tais fundamentos, CONHEÇO e DOU PROVIMENTO ao recurso para, concedendo a segurança, determinar que a Autoridade Coatora se abstenha de exigir o recolhimento do ITBI complementar sobre a transmissão do imóvel indicado nos autos.

É como voto.

O Senhor Desembargador FÁBIO EDUARDO MARQUES - 1º Vogal
Com o relator

O Senhor Desembargador GETÚLIO MORAES OLIVEIRA - Relator Designado e 2º Vogal

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

Conforme relatado, AP03 BRASAL ADMINISTRAÇÃO DE PATRIMÔNIO E PARTICIPAÇÕES S/A interpõe Recurso de Apelação diante da r. sentença, que, em sede de mandado de segurança, denegou a ordem, a qual tinha por fim afastar a exigibilidade do ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos) incidente sobre parte dos imóveis que excederam a integralização do capital social da empresa.

O ITBI, da competência dos Municípios, está disposto no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal, o qual prevê que não incidirá “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”.

Neste aspecto, reconhece-se a imunidade tributária do ITBI quando os bens transmitidos são incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica como forma de integralizar o capital social, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens, direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

No caso dos autos, o ponto impugnado no recurso não se refere à atividade preponderante da empresa, mas tão somente à tributação dos imóveis que excedem o necessário para a integralização do capital social da empresa.

A matéria encontra-se sob análise do Supremo Tribunal Federal, RE 796.376/SC, o qual reconheceu a existência de repercussão geral (Tema 796), sem que tenha contudo exarado qualquer decisão a respeito da matéria.

Contudo, valho-me do parecer do douto Procurador-Geral da República que bem expôs as razões da matéria sob análise, *in verbis*:

“Para atender aos objetivos a que se destina, o capital social se apresenta como parte mutável do acervo patrimonial, podendo ser elevado ou reduzido a depender das necessidades do empreendimento e do acordo entre os sócios.

Dito isso, desborda das pautas da razoabilidade conceber que, independentemente das cotas pertinentes à integralização do capital social, possam ser aportados bens imóveis de valor superior ao necessário, com o benefício da não tributação do ITBI quanto ao excesso.

Pelo viés da autonomia da vontade, os sócios têm, dentro dos parâmetros da lei, liberdade para estipular o valor do capital social da empresa que pretendem fundar. Se é seu desejo aportar bens imóveis de valor mais elevado e contar com a imunidade constitucional do ITBI, é razoável e constitucionalmente adequado que ajustem o valor do capital social que pretendem realizar.

A Constituição pretende estimular a livre iniciativa e impulsionar o início da atividade empresarial ao prever a imunidade específica em debate, porém o limite da norma benéfica se circunscreve à proteção da constituição do empreendimento.

A leitura literal do art. 156, § 2º, I, da Constituição já indica que a prevenção quanto à cobrança do ITBI se destina exclusivamente à transmissão de bens para composição do capital social da pessoa jurídica em formação, ou às situações em que ocorra transmissão de bens ou direitos em decorrência de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica.”

Dentro desse contexto, a imunidade tributária prevista constitucionalmente abarca apenas o valor dos bens necessários à integralização da cota do capital social da empresa e para aqueles que excederem o suficiente para a constituição do capital social é admissível a tributação.

Outro não tem sido o entendimento desta Corte de Justiça:

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL AO PATRIMÔNIO POR AÇIONISTA EM INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. VALOR VENAL DO BEM SUPERIOR AO CAPITAL A SER INTEGRALIZADO. EXCEDENTE SUJEITO À TRIBUTAÇÃO. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA. SENTENÇA MANTIDA. 1. O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI tem por fato gerador a transmissão, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos relativos à sua aquisição. 2. Para delimitar o alcance das normas de imunidade tributária é necessário compreender as funções econômicas, políticas e sociais subjacentes ao texto, conferindo maior preponderância aos valores constitucionalmente protegidos. 3. A imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, na hipótese de transmissão de bem imóvel para fins de incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, tem o propósito de fomentar a livre iniciativa e o desenvolvimento da atividade empresarial, contribuindo para o crescimento econômico do país. 4. Se o bem transferido possui valor superior ao das cotas que se prestam a integralizar, é de se admitir que o excedente não se destina a compor o capital social da pessoa jurídica, constituindo verdadeira transferência patrimonial ao acervo da empresa, suscetível de tributação. 5. A imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI por integralização de capital está limitada ao valor nominal do imóvel suficiente à integralização do capital social. 6. Recurso conhecido, mas desprovido. ([Acórdão 1202388](#), 07033722620198070018, Relator: EUSTÁQUIO DE CASTRO 8ª Turma Cível, data de julgamento: 19/9/2019, publicado no PJe: 20/9/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada.)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ITBI. IMÓVEIS. INTEGRALIZAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. ART. 156, § 2º, I, CRFB/88. ALCANCE DA NORMA. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA. 1. Apelação contra sentença em que denegada a segurança, por meio da qual a impetrante pretendia a imunidade de ITBI (art. 156, § 2º, I, CRFB/88) sobre a totalidade do valor do imóvel incorporado a seu patrimônio em realização de capital. 2. Extrai-se do art. 156, § 2º, I, da CRFB/88 que o ITBI não incide sobre a transmissão do imóvel incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica a título de integralização do capital social, salvo se sua atividade preponderante for a compra e venda ou locação de imóveis. 3. Tendo em vista que as imunidades tributárias não são interpretadas de forma extensiva sem fundamento idôneo a lhe amparar, extrai-se do dispositivo constitucional em referência que a imunidade tributária sobre a transmissão de imóveis em realização de capital social alcança apenas o valor do imóvel correspondente ao montante da integralização. Sobre o valor excedente deverá incidir o ITBI. 4. Apelação conhecida e desprovida. ([Acórdão 1200079](#), 07106891220188070018, Relator: CESAR LOYOLA 2ª Turma Cível, data de julgamento: 12/9/2019, publicado no PJe: 20/9/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada.)

Vale ressaltar que, muito embora no tratamento das imunidades constitucionais tributárias, deve-se observar qual é o valor que a imunidade contempla, de modo a extrair a medida e o alcance da regra pela teleologia de sua existência, “com escopo de assegurar à norma supralegal sua máxima

efetividade” (Recurso Extraordinário 627.815, Relatora Ministra ROSA WEBER, DJe 30 set. 2013), não se pode admitir interpretação extensiva do instituto, sob a alegação da máxima efetividade da norma, a qual foge da intenção do legislador e do próprio instituto.

Com estas considerações, tenho que a r. sentença deve ser mantida.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

Sem honorários.

É como voto.

O Senhor Desembargador ROMEU GONZAGA NEIVA - 3º Vogal

Com a divergência

A Senhora Desembargadora LEILA ARLANCH - 4º Vogal

Com a divergência

DECISÃO

CONHECIDO. IMPROVIDO. MAIORIA. JULGAMENTO DE ACORDO COM O ART. 942 DO CPC. VENCIDO O RELATOR, REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O DESEMBARGADOR GETÚLIO DE MORAES OLIVEIRA.