

## Recurso Tributário nº 203/2019

Relator: Conselheiro Charles Douglas Corrêa

**ITBI. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS (ITBI). IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, INCISO I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS PARA O PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. CONSTATAÇÃO DE QUE A EMPRESA EXERCE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA “ADMINISTRAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PRÓPRIOS”. ATIVIDADE IMPEDITIVA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, NO QUE SE REFERE A ITBI, ABUSIVO. DESVIO DE FINALIDADE DA NORMA CONSTITUCIONAL. DIREITO AO BENEFÍCIO NÃO CONFIGURADO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de **Recurso Tributário nº 203/2019**, em que é Recorrente **L5 ADMINISTRADORA DE BENS LTDA**, e Recorrida a Fazenda Municipal:

O Conselho de Contribuintes do Município de Balneário Camboriú decidiu, por unanimidade de votos, **negar Provimento** ao Recurso. Registre-se que os Conselheiros Evandro Censi, Marcelo Azevedo Santos e Lucas Diego Büttenbender divergiram parcialmente da fundamentação do voto do relator quanto ao desvio de finalidade, considerando que o contribuinte não faz jus à imunidade face apenas ao ramo de atividade constante no contrato social da empresa, que é o de “administração de bens imóveis próprios” o que configura atividade imobiliária.

O julgamento, realizado no dia 11 de Junho de 2019, foi presidido pelo Conselheiro Francisco de Paula Ferreira Júnior, que não precisou votar, e dele participou o Conselheiro Relator Charles Douglas Corrêa, o Conselheiro Daniel Brose Herzmann, a Conselheira Maria Helena C. Y. D. Cardoso, o Conselheiro Lucas Diego Büttenbender, o Conselheiro Marcelo Azevedo Santos e o Conselheiro Evandro Censi.

Balneário Camboriú, 11 de Junho de 2019.

---

**Charles Douglas Corrêa**  
Relator

---

**Francisco de Paula Ferreira Junior**  
Presidente

## RELATÓRIO.

1 - Trata-se de Recurso interposto pela empresa L5 Administradora de Bens Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 26.735.785/0001-34 e cadastrada como contribuinte neste Município sob nº 259659, neste ato representada por seus Sócios Sr. Luiz Arnoldo Haertel e Lucia Ribeiro Machado Haertel, contra a Decisão Administrativa nº 0266/2019/GSFA, depositada às fls. 71/75, proferida em relação aos termos do requerimento que originou o Processo Administrativo nº 2018038967, por meio do qual pleiteou a certidão de não-incidência do Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis - ITBI, referente aos imóveis matriculados sob nº 45489, 45522 e 45530, todos registrados no 2º ORI dessa Comarca e incorporados no capital social da empresa.

2 - A pretensão foi instruída com os seguintes documentos: requerimento formulado pelo sócio administrador (fl. 76/83); Matrículas dos imóveis (fls. 46/54); Contrato social de constituição da sociedade empresária (fls. 34/45); 1ª Alteração Contratual da empresa requerente (fls. 17/33); 2ª Alteração Contratual da empresa requerente (fls. 03/16); Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral (fl. 59).

3 - Da análise do Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral, bem como, do Contrato Social de Constituição da requerente, vê-se que a mesma iniciou suas atividades em 19/12/2016, com registro na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, tendo como objeto social (CLÁUSULA QUARTA) “ADMINISTRAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PRÓPRIOS”, e como atividade econômica principal prevista em seu CNPJ “Holdings de instituições não financeiras”.

4 - O capital social subscrito da requerente, quando da sua constituição, era de R\$ 2.825.000,00 (dois milhões, oitocentos e vinte e cinco mil reais), dividido em 2.825.000,00 (dois milhões, oitocentos e vinte e cinco mil) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, subscritas e integralizadas da seguinte forma:

- Sócia Letícia Machado Haertel – 20.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);
- Sócio Leonardo Machado Haertel – 20.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);
- Sócio Luiz Felipe Machado Haertel – 20.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

- Sócia Lucia Ribeiro Machado Haertel – 1.382.500 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 1.382.500,00 (um milhão trezentos e oitenta e dois mil e quinhentos reais);
- Sócio Luiz Arnoldo Haertel – 1.382.500 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 1.382.500,00 (um milhão trezentos e oitenta e dois mil e quinhentos reais);

**5 -** À época, o capital mencionado, era composto pela integralização de imóveis nas cidades de Blumenau, Navegantes e Bombinhas, além de R\$ 1.836,57 (um mil oitocentos e trinta e seis reais e cinquenta e sete centavos) em moeda corrente;

**6 -** Ainda na constituição da empresa, na Cláusula Sexta do Contrato Social, Parágrafo Segundo (fls 37-38), os Sócios ajustaram Doação com Adiantamento de Legítima, conforme segue:

*“Os sócios Luiz Arnoldo Haertel e Lucia Machado Haertel, casados em comunhão parcial de bens, transferem neste ato por doação, conforme Instrumento Particular de Doação com Adiantamento de Legítima, à seus filhos e filhas, únicos e necessários herdeiros, Letícia Machado Haertel, Leonardo Machado Haertel e Luiz Felipe Machado Haertel, parte de suas quotas de capital ora subscrito e integralizado, representando 60.000 (sessenta mil) quotas, no valor de R\$ 60.000 (sessenta mil reais), cabendo a cada um 20.000 (vinte mil) quotas no valor de R\$ 20.000 (vinte mil reais), reservando contudo, aos sócios doadores, Luiz Arnoldo Haertel e Lucia Machado Haertel, O Direito de Voto, sobre as quotas doadas e gravando-as ainda, com as cláusulas de incomunicabilidade e inalienabilidade, perdurando esta última, enquanto durar a reserva do direito de voto. (fls 37-38)*

**7 -** Na 1ª Alteração Contratual, ocorrida em 17/08/2017, mantem-se inalterado o objeto social e realizam um aumento do capital social para R\$ 2.970.000,00 (dois milhões novecentos e setenta mil reais), dividido em 2.970.000,00 (dois milhões novecentos e setenta mil) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, com a emissão de mais 145.000 (cento e quarenta e cinco mil) quotas em decorrência de integralização pelos sócios Luiz Arnoldo Haertel e Lucia Ribeiro Machado Haertel, com a incorporação de bens imóveis na cidade de Blumenau, ficando o capital social distribuído como segue:

- Sócia Letícia Machado Haertel – 20.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);
- Sócio Leonardo Machado Haertel – 20.000 quotas no valor de R\$

1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

- Sócio Luiz Felipe Machado Haertel – 20.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

- Sócia Lucia Ribeiro Machado Haertel – 1.455.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 1.455.000,00 (um milhão quatrocentos e cinquenta e cinco mil reais);

- Sócio Luiz Arnoldo Haertel – 1.455.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 1.455.000,00 (um milhão quatrocentos e cinquenta e cinco mil reais);

**8 -** Frise-se ainda, que a integralização dos imóveis objeto do pedido, se deram no momento da sua 2ª Alteração Contratual, ou seja, em 22/10/2018, quando novamente mantém-se inalterado o objeto social e realizam um novo aumento do capital social para R\$ 4.780.000,00 (quatro milhões setecentos e oitenta mil reais), dividido em 4.780.000,00 (quatro milhões setecentos e oitenta mil) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, com a emissão de mais 1.810.000 (um milhão oitocentos e dez mil) quotas em decorrência de integralização pelos sócios Luiz Arnoldo Haertel e Lucia Ribeiro Machado Haertel, com a incorporação dos bens imóveis matriculados sob nº 45489, 45522 e 45530, todos registrados no 2º ORI dessa Comarca.

**9 -** No item 3 desta 2ª Alteração Contratual, novamente os Sócios Luiz Arnoldo Haertel e Lucia Ribeiro Machado Haertel avocam Instrumento Particular de Doação de Quotas em Adiantamento de Legítima:

*“60.000 (sessenta mil) quotas, no valor de R\$ 60.000 (sessenta mil reais) à seus filhos e filha, únicos e necessários herdeiros, Letícia Machado Haertel, Leonardo Machado Haertel e Luiz Felipe Machado Haertel, todos já acima qualificados, cabendo a cada um 20.000 (vinte mil) quotas no valor de R\$ 20.000 (vinte mil reais). Desta forma os sócios donatários, já possuidores de 20.000 (vinte mil) quotas no valor de R\$ 20.000 (vinte mil reais), passarão a deter cada um 40.000 (quarenta mil) quotas no valor de R\$ 40.000 (quarenta mil reais), permanecendo os sócios Luiz Arnoldo Haertel e Lucia Machado Haertel, com 2.330.000,00 (dois milhões trezentos e trinta mil) quotas no valor de R\$ 2.330.000,00 (dois milhões trezentos e trinta mil reais) cada um, reservando-se contudo, os sócios doadores, o Direito a Voto, sobre a totalidade das quotas neste ato doadas, adicionadas às quotas já anteriormente doadas e gravando-as ainda, com as cláusulas de incomunicabilidade, independente do regime de casamento adotado pelos donatários, extensivo as*

*futuras capitalizações de bonificações e reservas, impenhorabilidade e inalienabilidade, perdurando esta última, enquanto durar a reserva do direito de voto. (fls 06)*

Ficando então o capital social, distribuído como segue:

- Sócia Letícia Machado Haertel – 40.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais);
- Sócio Leonardo Machado Haertel – 40.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais);
- Sócio Luiz Felipe Machado Haertel – 40.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais);
- Sócia Lucia Ribeiro Machado Haertel – 2.330.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 2.330.000,00 (dois milhões trezentos e trinta mil reais);
- Sócio Luiz Arnoldo Haertel – 2.330.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, em moeda corrente nacional = R\$ 2.330.000,00 (dois milhões trezentos e trinta mil reais);

**10 -** Para a devida instrução, o presente processo foi remetido ao Departamento de Fiscalização Fazendária, que por sua vez, manifestou-se por meio do Parecer nº 025/2019 (fls. 61/70), aduzindo que:

*“Enfim, após todas as informações que se pôde apurar, a real intenção do negócio que envolvem os bens imóveis sobre os quais se requer a não incidência de ITBI – e que envolve especialmente a 2ª Alteração Contratual da requerente – ao que parece, não era o de integralizar os bens e fazer parte da sociedade, e, sim, realizar uma operação de doação destes bens. É o que indica a documentação anexa ao processo.*

*Desta forma, com todas as observações apostas, e considerando que a requerente não teve como propósito o exercício de atividade empresária, e sim a transferência de patrimônio imobiliário dos pais aos seus filhos, a operação com os imóveis tratava-se, na verdade, de uma antecipação de legítima e não uma integralização de bens, o Fisco opina e orienta por negar a não incidência pleiteada pelo requerente devendo a transferência de propriedade dos bens imóveis ser tributada pelo ITBI, conforme as regras aplicáveis vigentes, especialmente a Lei Municipal 859/1989.”*

**11 -** Devidamente científica, a requerente inconformada com a Decisão

de Primeira Instância, interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 76/83), objetivando a reforma da R. Decisão de Primeira Instância Administrativa, o qual foi remetido a este Conselho Municipal de Contribuintes para decisão em Segunda Instância Administrativa, onde o seu Presidente, após registro e autuação, admitiu-o para análise de mérito, visto ter sido protocolado tempestivamente (03/05/2019), considerando que o Contribuinte foi intimado da Decisão em 25/04/2019.

**É o relatório.**

**VOTO.**

**12 -** Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço o recurso apresentado a este Conselho, eis que atende o contido no Artº 14 da Lei 1368/94, porquanto foi apresentado tempestivamente.

**Art. 14.** Da decisão de primeira instância cabe recurso voluntário a segunda instância, interposto no prazo de 15 (quinze) dias contados da data do recebimento da intimação, que será procedida nos termos do artigo 3º. (Redação dada pela Lei nº 3179/2010)

**13 -** Em seu Recurso, alega a recorrente, que *“o texto legal, tanto constitucional quanto municipal e previsto no Código Tributário Nacional, não determina quais as sociedades empresárias que, por seu objeto social, estariam abrangidas pela legislação abaixo referida e à quais não caberia sua aplicação, exceto o que tacitamente determina”, e ainda, “Em nenhum preceito legal mencionado a lei distingue à quais atividades o benefício da não incidência do ITBI deve ser deferido e à quais deve ser negado”, afirmando que a empresa requerente não exerce atividade imobiliária. Aduz que, a empresa recorrente “encontra amparo nos preceitos legais acima transcritos, não cabendo, portanto, interpretações teleológicas diversas ao tácito texto da lei”*

**14 -** Por tratar-se de solicitação de certidão de não incidência de ITBI, importante transcrever o previsto no art. 156, II, §2º, I, da Constituição Federal:

**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;

(...)

§ 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;

II – Compete ao Município da situação do bem.

**15 -** Cumpre ainda mencionar o estabelecido nos artigos 36 e 37 do Código Tributário Nacional (CTN):

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. [...]

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 subsequentes 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.

**16 -** De igual modo, a legislação municipal replicou os mesmos termos por meio da Lei Municipal n.º 859/1989, art. 3º, III e IV, §§ 1º, 2º, I e II, e §7º.

**Art. 3º.** O Imposto não incide sobre a transmissão de bens imóveis ou direitos a eles relativos quando:

(...)

III Efetuada para a sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital;

IV Decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 3488/2012)

(...)

§ 1º O disposto nos incisos III e IV deste Artigo, não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante, a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

§2º Considera-se caracterizada a atividade preponderante, referida no parágrafo anterior, quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente decorrer da compra e venda de bens imóveis ou direitos sobre eles, da locação destes bens ou de arrendamento mercantil, observando-se para a apuração da preponderância:

I - os 2 (dois) anos anteriores e os 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, para a pessoa jurídica em atividade há mais de 2 anos na data da aquisição;

II - os 3 (três) anos seguintes à data da aquisição, para a pessoa jurídica que iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela. (Redação dada pela Lei nº 3488/2012)

§3º (Revogado pela Lei nº 3488/2012)

(...)

§ 7º Verificada a preponderância a que se referem os parágrafos anteriores, ou não apresentada a documentação prevista no § 5º deste artigo, tornarseá devido o Imposto nos termos da Lei vigente na data da aquisição e sobre o valor atualizado do imóvel ou dos direitos sobre eles. (Redação acrescida pela Lei nº 3488/2012)

**17 -** Pois bem, passando a analisar as informações constantes nos autos, vê-se que a recorrente iniciou suas atividades em 19/12/2016, como consta em seu Contrato Social de Constituição (fls. 34/45), com registro na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, conforme depreende-se do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral (fl. 59). A integralização dos imóveis objeto do pedido, ocorreu na 2ª Alteração Contratual, realizada em 22/10/2018.

**18 -** Em relação ao objeto social da pessoa jurídica recorrente, verifica-se que desde o ato de sua Constituição, permaneceu o mesmo, ou seja, “ADMINISTRAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PRÓPRIOS”. E ainda, que a atividade econômica principal descrita no seu Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (única atividade descrita) é “holding de instituições não financeiras” (CNAE 64620-00).



**19 -** Considerando tais informações, podemos observar o exercício da atividade imobiliária pela recorrente, “ADMINISTRAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PRÓPRIOS”. Portanto, resta constatado, a luz do que disciplina e do texto constitucional, “a priori”, que tal atividade é tida como exceção à regra imunizante, sendo ela impeditiva à concessão da benesse pretendida.

**20 -** No entanto, a grande questão está no fato de a que recorrente, desde o momento de sua constituição, deixou transparecer que sua real intenção não era o exercício da atividade empresária, e sim a transferência de patrimônio imobiliário dos pais para os filhos, sendo uma antecipação de legítima, visto que, já na constituição da empresa com a integralização de imóveis, efetuaram a doação de parte de suas quotas à seus filhos e filha, únicos e necessários herdeiros, Letícia Machado Haertel, Leonardo Machado Haertel e Luiz Felipe Machado Haertel, permanecendo os doadores, com o Direito de Voto das quotas doadas.

**21 -** Deste modo, o fisco municipal, após minuciosa análise aos documentos que instruem o processo, constatou que a empresa recorrente não tem finalidade/propósito de exercer atividade empresária, e sim, a transferência de patrimônio imobiliário na modalidade de antecipação de legítima.

**22 -** Cumpre ressaltar, que a recorrente informa em seu recurso, que “(...) mesmo que o único objetivo da constituição da empresa Requerente tivesse sido organizar o seu patrimônio para, no futuro, distribuí-lo de forma equânime, sem conflitos de interesse a seus descendentes e necessários herdeiros, o benefício da não incidência do ITBI deverá ser concedido, visto estar previsto em lei, sendo, portanto, um direito irrefutável da requerente.” E ainda, “(...) a empresa requerente encontra-se em fase organizacional, foi constituída em 18/12/16, sofreu duas alterações em 18/05/17 e em 04/07/18, podendo, portanto, ser objeto de novas alterações, seja no seu objeto social, seja no seu capital, não cabendo, portanto, conclusões antecipadas, se terá ela ou não condições de subsistir e qual será a forma de condução dos negócios por seus Administradores”

**23 -** Considerando as informações supra, vê-se que a empresa foi criada com a finalidade de atender as necessidades da família, ou seja, administrar os bens de

propriedade dos genitores. Deixa claro que a composição societária poderá mudar com novas Alterações Contratuais, onde poderão ser efetivadas novas doações parciais, ou até mesmo, da totalidade das quotas dos genitores, tratando-se portanto, de um projeto patrimonial sucessório, um planejamento tributário.

**24 -** Em que pese a questão levantada acerca da real intenção da recorrente com a integralização dos imóveis, que seria a antecipação de legítima, importante transcrever o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, nos Autos da Apelação Cível nº 70068958545 (nº cnj: 0106048-17.2016.8.21.7000):

**“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. IMUNIDADE. IMÓVEL INCORPORADO AO PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA EM INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. DESVIO DE FINALIDADE DA NORMA CONSTITUCIONAL.**

O legislador constituinte, ao imunizar a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em integralização de capital (art. 156, § 2º, I, da CF), pretendeu exclusivamente incentivar o crescimento da empresa, evitando que o recolhimento do ITBI se transformasse num estímulo contrário à formalização dos negócios. Qualquer desvio de finalidade da norma constitucional, direcionada a beneficiar pessoalmente os sócios, deve ser coibida.

A prova documental revela, na situação examinada, mais que a mera realização de capital social em prol das finalidades da pessoa jurídica, evidenciando que a integralização dos imóveis ao patrimônio da empresa teve, ao fim e ao cabo, o propósito de transmitir os bens aos descendentes sem o pagamento do imposto municipal.

Constatado que a incorporação dos bens ao patrimônio da pessoa jurídica não atendeu à finalidade do art. 156, § 2º, I, da CF, com isso, ausente o direito líquido e certo da impetrante à imunidade fiscal, é de ser confirmada a sentença que denegou a segurança.

**APELO DESPROVIDO.**

(...)

Todavia, equivoca-se a impetrante quando argumenta que a finalidade da norma deve ser desconsiderada, afirmando que o legislador constituinte não se ateu aos objetivos pelos quais a transmissão seria realizada (fl. 09). Ora, há, sim, necessidade de preservar a finalidade da norma, que, no caso, é **exclusivamente a de incentivar o crescimento da empresa.**

(...)

Sob essa ótica é que deve ser analisado o ato reputado como abusivo. Diante da finalidade da norma constitucional, há de ser coibida qualquer manobra direcionada a beneficiar pessoalmente os sócios; e não ao crescimento da atividade empresarial.

A prova documental revela mais que a mera realização de capital social em prol das

finalidades da pessoa jurídica. Ao contrário do que faz crer a impetrante na inicial, o voto de divergência proferido por ocasião do julgamento do Recurso de Ofício pelo TARF não está baseado em presunções, mas em evidências retiradas das próprias alterações contratuais. E o fundamento principal do provimento do Recurso de Ofício está claramente exposto, isto é, *a integralização dos bens ao capital social da empresa teve como objetivo transmitir os bens aos descendentes sem o pagamento de impostos municipais e estaduais* (fl. 64, verso).

(...)

Tudo está a indicar, portanto, que a empresa, por meio de um **planejamento tributário abusivo**, procurou cobertura de uma norma constitucional que não lhe era adequada. Como destacado, a imunidade tributária foi constitucionalmente conferida em benefício exclusivo da pessoa jurídica.

Qualquer ação de gestão tributária voltada ao proveito pessoal dos sócios se desvia do planejamento aceitável, através do qual o contribuinte pode optar somente pelos caminhos que a legislação e sua finalidade permitem, e tangencia a combatível sonegação fiscal ou a evasão fiscal.

Constatado que a incorporação dos bens ao patrimônio da pessoa jurídica não atendeu à finalidade do art. 156, § 2º, I, da CF, com isso, ausente o direito líquido e certo da impetrante à imunidade fiscal, torna-se irrelevante qualquer consideração acerca dos demais pressupostos previstos nos arts. 36 e 37 do CTN ou mesmo na legislação municipal. Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao apelo. (Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul – Apelação Cível nº 70068958545 (nº cnj: 0106048-17.2016.8.21.7000), da Vigésima Segunda Câmara Cível da Comarca de Porto Alegre, Desembargador Relator: José Aquino Flôres de Camargo. Data do julgamento: 19/05/2016”).

**25 -**  
Paraná:

No mesmo sentido, posicionou-se o Tribunal de Justiça do Estado do

“TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. **ITBI**. TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS PARA O PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA. 1. CONTRATO SOCIAL QUE ESTABELECE CLÁUSULA DE INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. 2. **PESSOA JURÍDICA QUE FIRMA CONTRATO DE COMODATO COM PESSOAS FÍSICAS (SÓCIOS) PARA UTILIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. AUSÊNCIA DE BENEFÍCIO, COM OS IMÓVEIS, EM FAVOR DA PESSOA JURÍDICA.** EMPRESA INATIVA. **DESCARACTERIZAÇÃO DO INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.** INTERPRETAÇÃO DO ART. 156, II, § 2º, I, COM O ART. 170, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 3. REGRA DA IMUNIDADE. CARÁTER RESTRITIVO E FINALÍSTICO. PRECEDENTES DO STF. 4. **INCIDÊNCIA DO ITBI. FATO GERADOR CARACTERIZADO.** APLICAÇÃO DO ART. 156, II, DA CF E DO ART. 35, I, DO CTN. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO INICIAL. 5. RECURSO PROVIDO. REEXAME NECESSÁRIO PREJUDICADO. (a) **Concede-se imunidade tributária para a operação de incorporação de bens imóveis em favor da pessoa jurídica, com o objetivo de que os imóveis sejam**

**utilizados na atividade desempenhada pela mesma, ou seja, esta deve efetivamente beneficiar-se com a incorporação dos imóveis.** Na verdade o que se depreende dos autos é **que se cuida de empresa familiar**, constituída pelos sócios para **planejamento tributário do seu patrimônio**, com redução da carga tributária e a preservação dos bens, **o que é perfeitamente legal, mas não pode querer usufruir de imunidade tributária do ITBI que se instituiu com outro escopo**, ou seja, de **fortalecer as empresas**, gerando mais empregos, circulação de riquezas e **cumprindo com os objetivos fundamentais de nossa República Federativa**, dentre os quais, o de **garantir o desenvolvimento nacional** (art. 3º, inciso II, da Constituição Federal). (b) "A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita." (RE nº 564413 STF - Rel. Min. Marco Aurélio Pleno DJe 3-11-2010). (c) "Interpretação da norma imunizante. Em outras palavras, **a interpretação há que ser teleológica e sistemática** vale dizer, **consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.**" (Regina Helena Costa, Imunidades Tributárias, 2ª edição, Malheiros, p. 115). (Acórdão do Tribuna de Justiça do Estado do Paraná – Apelação Cível e Reexame Necessário nº 974.397-8, do Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba – Relator: Desembargador Lauro Laertes de Oliveira. Data do Julgamento: 29/01/2013)".

**26 -** Outrossim, se faz de suma importância esclarecer qual a intenção do legislador, ao conceder a imunidade do ITBI nos casos de integralização ao capital social, que foi na realidade, de promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas, ou seja, fomentar a atividade empresária, e nos dizeres de Aires F. Barreto<sup>1</sup>, o legislador constituinte visou facilitar a mobilização dos bens imóveis de seus sócios. Assim, visando a livre-iniciativa e incentivo ao desenvolvimento econômico.

**27 -** E ainda, extrai-se da Doutrina de Marilene Talarico Martins Rodrigues: "*O constituinte, ao fixar os contornos das regras contidas no §2º, I, do art. 156 da CF, procurou facilitar a formação a extinção e a modificação de empresas, ou seja, visou a livre iniciativa, o progresso econômico das empresas e o conseqüente desenvolvimento econômico(...)*".

**28 -** De igual modo, devemos considerar o conceito de empresa, que "*é uma instituição jurídica despersonalizada, caracterizada pela atividade econômica organizada, ou unitariamente estruturada, destinada à produção ou circulação de bens ou*

---

<sup>1</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ITBI – Transmissão de Bens Imóveis da Empresa A para as Empresas B e C - Conceito de Atividade Preponderante. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 166. São Paulo: Dialética, jul. 2009. p. 161.

*de serviços para o mercado ou à intermediação deles no circuito econômico, pondo em funcionamento o estabelecimento a que se vincula, por meio do empresário individual ou societário, ente personalizado, que a representa no mundo negocial* <sup>2</sup>

**29 -** Afinal, qual a finalidade da criação e manutenção de uma sociedade empresária? Primeiramente, há que se considerar que uma sociedade empresária, assim definida em breve síntese como a reunião de sócios em uma sociedade com o fim comum de exercer uma atividade econômica e dividir o resultado desta. Presume-se que ao se reunirem e criarem uma sociedade, a finalidade é a de exercer atividade econômica, ou não se trataria de sociedade empresária. E esta atividade econômica, representada através do objeto social deve, obrigatoriamente, constar do contrato social de toda sociedade empresária, como requisito para o registro público na Junta Comercial competente. Ou seja, a sociedade empresária deve ser criada com a intenção de exercer atividade econômica, e em caráter profissional, de forma habitual. Enfim, deve cumprir com o seu contrato social, e exercer, efetivamente seus objetos sociais. E não o fazendo, incorre em desvio de finalidade.

**30 -** Constata-se, deste modo, que o objetivo pelo qual foi constituída a sociedade empresária recorrente, não atendeu à finalidade prevista no art. 156, §2º, I, da CF, pois qualquer ação que vise a gestão tributária voltada ao provento pessoal dos sócios, acaba por se desviar do planejamento aceitável, isso porque, a imunidade prevista constitucionalmente, foi criada/conferida com a finalidade de beneficiar exclusivamente as pessoas jurídicas.

**31 -** Contrapondo o alegado pela recorrente, de que *“não cabe, portanto, conclusões antecipadas, se terá ela ou não condições de subsistir e qual será a forma de condução dos negócios por seus Administradores”*, é importante enfatizar que o fato gerador do ITBI ocorre no momento do registro da transmissão de propriedade, e portanto, deve ser levado em consideração a realidade da empresa neste ato, assim, faz-se imperioso registrar o posicionamento do Poder Judiciário de Santa Catarina acerca do assunto:

TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" (ITBI) - IMÓVEIS

<sup>2</sup> DINIZ, Maria Helena(2011).Lições de Direito Empresarial.1ª ed. São Paulo: Saraiva. ISBN9788502092785

TRANSFERIDOS AO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA NO ATO DE SUA CONSTITUIÇÃO PARA **INTEGRALIZAÇÃO** DE QUOTA SOCIAL - SOCIEDADE EMPRESÁRIA NOVA QUE **POSSUI EM SEU OBJETO SOCIAL ATIVIDADES RELACIONADAS À ADMINISTRAÇÃO E À COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS - INCIDÊNCIA CONFIRMADA** - RECURSO NÃO PROVIDO - MANUTENÇÃO DA DECISÃO.

As sociedades empresárias gozam de imunidade tributária quanto ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis "Inter Vivos" (**ITBI**) incidente sobre o valor de bens ou direitos a ela transmitidos, para incorporação ao seu patrimônio, em virtude de **integralização de quotas do capital** social, até o montante respectivo, salvo se sua atividade preponderante for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (CF/88, art. 156, § 2º, I), hipótese em que o imposto é devido.

**Ausente a prova de que a atividade preponderante da empresa não advém da administração e da compra e venda de imóveis, torna-se desnecessário aguardar o prazo de três anos previsto no art. 37, § 2º, do CTN, que se dirige aos casos em que a referida atividade preponderante não se encontra descrita no contrato social e há dúvida sobre o exercício dela.**

(TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2015.082151-0, de Gaspar, rel. Des. Jaime Ramos, Quarta Câmara de Direito Público, j. 28-01-2016).

No mesmo sentido:

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS *INTER VIVOS* (**ITBI**). CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 156, § 2º, INC. I. PRETENSÃO DE IMUNIDADE À INCIDÊNCIA DO **ITBI**. TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEL, REALIZADA POR OUTRA SOCIEDADE EMPRESÁRIA, AO PATRIMÔNIO DA IMPETRANTE A TÍTULO DE **INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL**. OBJETO SOCIAL DA POSTULANTE LIGADO À COMPRA E VENDA DE BENS PRÓPRIOS, A TEOR DO DISPOSTO NA CLÁUSULA TERCEIRA DE SEU CONTRATO SOCIAL. IMPETRANTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO ÔNUS DE COMPROVAR QUE SUA ATIVIDADE PREPONDERANTE NÃO ESTÁ VINCULADA À COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, ART. 333, INC. I. SENTENÇA MANTIDA. ORDEM DENEGADA. RECURSO DESPROVIDO.

Extrai-se do voto do relator:

“A impetrante sustentou que a incorporação do referido bem a seu patrimônio seria imune à incidência do **ITBI**, pois representaria operação relativa apenas à **integralização de capital** social, razão pela qual seria aplicável a imunidade prevista no art. 156, § 2º, inc. I, da Constituição Federal.

A sentença de fls. 134/137 denegou a segurança com os seguintes fundamentos:

"[...] considerando que a impetrante tem como finalidade: '[...] a administração, locação e compra e venda de bens próprios, móveis e imóveis, bem como a participação em outra sociedade', tem-se inegavelmente que a atividade preponderante da impetrante é a compra e venda de bens ou direitos, locação de

bens imóveis ou arrendamento mercantil e, assim sendo, não pode gozar da isenção legal prevista na Carta Magna [...]

Destarte, analisando o disposto na cláusula terceira do contrato social acostado aos autos, tem-se que a impetrante enquadra-se na hipótese do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, não fazendo jus ao benefício almejado".

(...)

A cláusula terceira do contrato social da impetrante é do seguinte teor: "A sociedade terá por objeto social a administração, compra e venda de bens próprios, móveis e imóveis, bem como a participação em outras sociedades" (fl. 24). Ressalte-se que a alteração do contrato social, promovida em virtude do ingresso de Frechal Construções e Incorporações Ltda. na sociedade empresária impetrante, não modificou o objeto social da empresa.

À fl. 101 juntou-se comprovante de inscrição e de situação cadastral da impetrante junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), em que sua principal atividade econômica é descrita como compra e venda de bens próprios.

(...)

Entretanto, tem-se que a impetrante não apresentou prova de que sua atividade preponderante desde o início de seu funcionamento, em 21.01.2009, não se relaciona com negócios de compra e venda de bens próprios, ônus que lhe competia, a teor do disposto no art. 333, inc. I, do Código de Processo Civil.

Em sede de mandado de segurança, a prova pré-constituída deve comprovar de plano o direito líquido e certo postulado pelo autor, sob pena de denegação da ordem.

Sobre o tema, HELY LOPES MEIRELLES, em *Mandado de Segurança*, 27ª ed., Malheiros, 2004, p. 37, leciona:

"Quando a lei alude a *direito líquido e certo*, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, *direito líquido e certo é direito comprovado de plano*. Se depender de comprovação posterior, não é líquido nem certo, para fins de segurança. [...]".

**32 -** E ainda, interessante citarmos decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. **ITBI**. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMUNIDADE CONCEDIDA À PESSOA JURÍDICA SOB CONDIÇÃO RESOLUTIVA. AUSÊNCIA DE RECEITA OPERACIONAL NO PERÍODO DE ANÁLISE. PESSOA JURÍDICA CUJO OBJETO SOCIAL É O DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. DESCABIMENTO DA CONCESSÃO DA IMUNIDADE, NO CASO CONCRETO. 1) Não incide **ITBI** quando a propriedade do imóvel ingressa para a pessoa jurídica para a **integralização** do **capital** social ou quando o imóvel é transmitido por motivo de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, como ocorre no presente caso. Todavia, para que a empresa faça jus à imunidade, não pode ter como **atividade** preponderante a compra e venda de

bens imóveis, nem a locação e nem o arrendamento mercantil, o que geraria a incidência do tributo. II) A ausência de receita operacional da sociedade empresária só lhe outorga o direito à imunidade se o respectivo objeto social (**atividade-fim** da empresa) condiz com o benefício pretendido. E no caso, não é o que se verifica, pois uma das atividades precípua da autora, abrange a realização de negócios com imóveis próprios, o que afasta o direito ao benefício fiscal pretendido. Ademais, das peças do processo administrativo que originou o auto de lançamento impugnado, se depreende que a sociedade permaneceu ativa com a negociação alguns imóveis, o que se revela pela Declaração de Operações Imobiliárias (DÓI) entregue à Receita Federal. III) A intenção do Constituinte ao conceder a imunidade do **ITBI**(art. 156, inciso II, § 2º, inciso I, da CF) foi estimular as atividades empresariais e, assim, proporcionar o crescimento econômico-financeiro das pessoas jurídicas que não tem como **atividade-fim** a exploração imobiliária. Portanto, a autora não faz jus ao benefício pretendido. POR MAIORIA, NEGARAM PROVIMENTO AO APELO, VENCIDO O RELATOR. (Apelação Cível Nº 70076627876, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Redator: Francisco José Moesch, Julgado em 22/06/2018)

**33 -** Nesse passo, analisando puramente a letra da Lei, até poderíamos em um primeiro momento, equivocadamente, acreditar que a recorrente faz jus ao benefício pleiteado, devendo ser aguardado o prazo para análise da atividade preponderante, para concessão da benesse pretendida, ou seja, o reconhecimento da imunidade do ITBI.

**34 -** Porém, considerando os julgados transcritos acima, bem como, a Doutrina dominante, vê-se que a intenção do legislador constituinte, em conceder a norma imunizante, deve ser analisada à luz da interpretação teleológica sim, e nesse contexto, a finalidade da imunidade é promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas, ou seja, como já dito, tem por finalidade fomentar a atividade econômica das pessoas jurídicas, fortalecendo seu patrimônio com o conseqüente aumento do seu capital social.

**35 -** Corroborando com o acima exposto, restou claramente demonstrado, que a recorrente não atende a finalidade da norma imunizante, vez que, sua empresa foi tão somente criada com a finalidade de organizar o patrimônio da família, tratando-se portanto, como confirmado pela recorrente, de um planejamento tributário, um projeto patrimonial sucessório. Somando tais fatos, não há como concluirmos de forma diversa, a



não ser, que fica evidenciado o desvio de finalidade da empresa recorrente.

**36 -** Sendo então, sua real intenção, a transferência de patrimônio imobiliário de pais para filhos, tratando-se na realidade, de uma antecipação de legítima, e não de uma integralização de bens, o que vai de encontro com a finalidade da concessão da imunidade prevista constitucionalmente, motivo pelo qual, não deve beneficiar-se da imunidade de ITBI.

**37 -** Portanto, em suma, a Certidão de Não Incidência de ITBI pretendida pela recorrente, não deve ser emitida, pois restou caracterizado, em relação ao ITBI, um planejamento tributário, um projeto patrimonial sucessório, uma vez que evidenciada/confirmada a sucessão familiar no momento da 1ª Alteração Contratual da empresa, na qual integralizou os bens imóveis objeto do pedido, e no mesmo instrumento realizou a cessão da totalidade das cotas do pai para os sucessores, assim, contaminando a benesse pretendida.

**38 -** Ante ao exposto, face a tudo que restou apurado no presente caso, e ainda os documentos que o instruem, a legislação vigente, a doutrina, bem como, o entendimento jurisprudencial, que deixam cristalino qual a intenção do legislador constituinte ao prever a concessão da imunidade do ITBI nas integralizações de bens ao capital social das empresas, **VOTO** pelo conhecimento do recurso e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**, mantendo a R. Decisão Administrativa de Primeira Instância em todos os seus termos.

**É o voto.**

## DECISÃO

Nos termos do voto do Relator, o Conselho de Contribuintes do Município de Balneário Camboriú, por unanimidade de votos, decidiu conhecer e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Tributário. Registrando-se que os Conselheiros Evandro Censi, Marcelo Azevedo Santos e Lucas Diego Büttenbender divergiram parcialmente da fundamentação do voto do relator quanto ao desvio de finalidade, por considerarem que o contribuinte não faz jus à imunidade face apenas ao ramo de atividade constante no contrato social da empresa, que é o de “administração de bens imóveis próprios” o que configura atividade imobiliária.

O julgamento, realizado no dia 11 de Junho de 2019, foi presidido pelo Conselheiro Francisco de Paula Ferreira Júnior, que não precisou votar, e dele participou o Conselheiro Relator Charles Douglas Corrêa, o Conselheiro Daniel Brose Herzmann, a Conselheira Maria Helena C. Y. D. Cardoso, o Conselheiro Lucas Diego Büttenbender, o Conselheiro Marcelo Azevedo Santos e o Conselheiro Evandro Censi.

Balneário Camboriú, 11 de Junho de 2019.

---

**Charles Douglas Corrêa**  
Relator

---

**Francisco de Paula Ferreira Junior**  
Presidente