

## Protocolo 20- 35.650/2021

---

**De:** Marcelo S. - SFA - SC

**Para:** SFA - SC - Conselho de Contribuintes

**Data:** 05/10/2021 às 10:23:11

**Setores envolvidos:**

SGA - DEPE, SFA, SFA - GSFA, SFA - SC, SFA - DFPF

## Revisão de Valores

---

Faço a juntada do relatório e voto proferido para julgamento do presente Recurso.

At.te.

—

**Marcelo Azevedo Dos Santos**  
*Conselheiro*

**Anexos:**

Recurso\_Tributario\_304\_2021\_VN\_Participacoes\_Ltda.pdf



**Recurso Tributário n.º 304/2021**  
**Protocolo n.º 35.650/2021**  
**Recorrente: VN Participações Ltda.**

Conselheiro Relator Marcelo Azevedo Santos

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso interposto por VN PARTICIPAÇÕES LTDA.. contra a Notificação de Lançamento n.º 002/2019 originada do Procedimento Fiscal n.º 17/2019, em que o Fisco exara o ITBI em razão de integralização de capital na empresa recorrente, ocorrido em 2012.

2. Cabe transcrever os fundamentos elencados pelo Município, no Procedimento Fiscal n.º 017/2019 (fls. 214/221 do processo físico):

“(…)

Protocolado o Processo Administrativo 2012025882 solicitando, o epigrafado sujeito passivo, a imunidade do ITBI em decorrência da integralização de imóveis ao seu capital social, teve a sua pretensão deferida através da Decisão Administrativa nº 1282/GFSA/2012 (...), com a emissão das certidões de não incidência provisória de ITBI.

A empresa iniciou suas atividades no ano de 1998, sendo os bens imóveis objeto do pedido de não incidência de ITBI – matriculados sob os nºs 90169, 90170, 90171 e 77642 do 1º Registro de Imóveis da Comarca de Balneário Camboriú, ocorrida em 17/10/2012 (com registro na JUCESC em 25/10/2012).

Foram solicitados os documentos presentes na intimação, cuja ciência deu-se em 05/06/2019. Os referidos documentos foram encaminhados pelo contribuinte por meio eletrônico, sendo os necessários juntados neste procedimento fiscalizatório as fls. 05 a 187.

(…)

Em análise a documentação apresentada, verificou-se que a empresa:

**Adquiriu**, através de compra e venda, **seis terrenos em 2012** (...)

**Integralizou 21 bens imóveis também em 2012 (...)** e os imóveis do presente pedido de não incidência, quais sejam o apartamento nº 1302 e as garagens nº 34 e 35 do Ed.Maison de Ville e Lote nº 43 – que possui uma edificação para fins comerciais com 3 (três) pavimentos – localizados no Município de Balneário Camboriú);

**Efetou a venda de um dos imóveis (...)**

**Adquiriu**, através de compra e venda, a sala nº 04 e a garagem nº 04 do Res. Torre di Pietra, **em 2014**.

Assim, percebe-se que, durante o período legal disposto para apuração da atividade preponderante, passam a compor o patrimônio da empresa o total de 29 imóveis, do qual apenas 1 (um) foi vendido. Porém, os únicos imóveis pertencentes a empresa que constam com pagamento de IPTU escriturados são os lotes/casas 07, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 26 e 31 de “Pinheiro Marcado” – totalizando dez imóveis – e apenas em 2013.

Pois bem, por meio do sistema informatizado do Município, constatou-se que o IPTU dos imóveis objeto do presente Procedimento Fiscal (DICs nº 72627, 72687, 72688 e 566) foram devidamente recolhidos nos dois anos posteriores à integralização (2013 e 2014), **constituindo despesa não escriturada**.

É preciso enfatizar que a contabilidade da sociedade deve escriturar não só as receitas, mas também as despesas decorrentes da sua atividade. Os bens imóveis são da sociedade, fazem parte do patrimônio da empresa. Assim, a existência de despesas não escrituradas e registradas na contabilidade da empresa, leva a crer que houve suprimento do caixa não escriturado, através de receitas ou outra modalidade qualquer.

Como se não bastasse, um dos imóveis em comento (DIC 566) trata-se de um lote no qual já foi averbada a construção de uma edificação para fins comerciais (matrícula juntada a fls. 95 do Processo n.º 2012025882) e na qual se encontra estabelecida uma empresa de estética denominada LUXE ESTÉTICA CORPORAL E FACIAL LTDA desde 2012, conforme documento cadastral juntado as fls. 203. Não há nenhum registro contábil referente a LUXE ESTÉTICA CORPORAL E FACIAL.

Tendo em vista a situação descrita acima, bem como a existência de outras cinco (05) salas comerciais integralizadas ao capital social da empresa em 2012, não é crível que apenas uma das salas gerou receita de aluguel e, ainda, somente durante o ano de 2014 e em um mês do ano de 2013, conforme constam dos documentos contábeis apresentados.

(...)

Conforme todo o exposto, o Fisco entende que a empresa não faz jus a manutenção da não incidência deferida anteriormente sob condição, devendo, portanto, a operação de transmissão dos imóveis sofrer a incidência de ITBI.

(...)

Por todo o exposto, passamos a emitir notificação de lançamento do ITBI referente à transferência de propriedade dos imóveis matriculados sob nº 90.169, 90.170, 90.171 e 77.642 (...).”

3. Do lançamento efetuado no PAF 017/2019 o contribuinte manejou sua impugnação, fls. 52/1097 (PDF), alegando, em suma:

Preliminarmente, a nulidade do lançamento, eis que o arbitramento da base de cálculo não acompanhou o devido processo legal estabelecido no artigo 148 do Código Tributário;

No mérito, que *a Fiscalização Municipal desconsiderou a contabilidade da empresa, presumindo que mais de 50% de sua receita operacional decorre de atividades imobiliárias.*

Que a decisão do Fisco se baseia em *indícios* eis que *rechaçou os registros contábeis da empresa, pressupondo que esta não escriturou todas as suas receitas, com base no fato de que o IPTU dos imóveis estava quitado, porém tal despesa não foi registrada na contabilidade.*

Que *atividade preponderante da Impugnante é a prestação de serviços de processamento de dados, consoante fazem provas as respectivas Notas Fiscais (anexas por amostragem), bem como os Balanços Patrimoniais, Livros Diário e Razão do período de 2010 a 2014.*

*Que os Balanços Patrimoniais de 2010 a 2014 igualmente comprovam que a receita preponderante da Impugnante foi decorrente da referida prestação de serviço, e não de atividades imobiliárias (...).*

*Que não houve falta de escrituração de despesas pela Impugnante, posto que estas despesas não foram pagas por ela.*

*Que a obrigação do pagamento do IPTU fora absorvida pela comodataria dos imóveis, tanto o comercial (Inscrição 72.688) quanto o residencial (Inscrições 90.169, 90.170 e 90.171), do Edifício Residencial Maison De Ville, localizado na Av. Atlântica, n.º 144.*

4. A Recorrente juntou os documentos comprobatórios.

5. O Parecer 038/2021, que deu azo ao presente Recurso (fls. 350/1097 – PDF), elencou os argumentos do Fisco pelo indeferimento da Impugnação, em suma:

*Com relação à preliminar arguida, que não se trata de arbitramento, mas de revogação da Certidão Provisória de Não Incidência do ITBI, ensejando a possibilidade de constituição do crédito que estava suspensa até verificação ulterior, constituindo mera revogação da imunidade e conseqüente lavratura da Notificação de Lançamento.*

*Que o direito ao contraditório fora atendido.*

*Com relação ao mérito, o Fisco entende que na realidade o que ocorreu foi uma **constatação** por parte do Fisco Municipal que a Notificada não escriturou e não registrou despesas claras na contabilidade da empresa, tornando os seus livros contábeis imprestáveis para a verificação da atividade preponderante desenvolvida pela empresa, portanto, sendo desconsiderados e impedindo que o Fisco cumpra a lei (...).*

*E assevera: Neste contexto, o que se quer deixar primeiramente claro é que não se fala em presunção e sim em constatação de que não houve a escrituração contábil de despesas com pagamentos de IPTU (e poderia ser com qualquer outro compromisso), sendo que, conforme o disposto na transcrição da Lei acima, caracteriza, também, omissão de receita.*

Firma seu convencimento pois entende *não ser possível considerar crível para fins de comprovação um contrato que se diz apenas tácito* e a sua inexistência incorreria em insegurança jurídica.

Finalmente, traz o seu entendimento de que *o fato dos sócios adquirirem imóveis, integralizar à título de capital numa empresa e ser utilizado apenas para deleite dos sócios, que por sinal constituem um núcleo familiar, não é objetivo da Lei (...)*.

Segue discorrendo sobre o entendimento de que a obrigação tributária é do proprietário, e vê que *não há norma imunizante ou de não incidência do ITBI para casos em que o objetivo da transmissão não seja o fomento à atividade empresarial (...)*.

6. O recurso fora manejado em razão da referida Decisão Administrativa nº 5671/2021, tempestivamente.

7. É o relatório.

## **VOTO**

8. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso.

9. No que tange à preliminar levantada pelo Recorrente, acerca da nulidade do procedimento por tratar-se de arbitramento e, portanto, do não atendimento ao disposto no artigo 148 do CTN, entendo que não merece ser provida.

10. Muito embora comungue do entendimento do Recorrente que, ao final, o que resta é o arbitramento do tributo, como sói acontecer em procedimento administrativo, não ocorreu, no presente caso, o puro arbitramento, a teor do artigo da Lei 859/89 ou do Decreto 9.084/2018, mas Processo Administrativo Fiscal, nos termos da Lei 1.368/94.

11. Nesse aspecto, entendo que o procedimento adotado está de acordo com o que preceitua o artigo 148, do CTN, donde se franqueou ao Recorrente todos os meios para o exercício da ampla defesa.

12. Com relação ao mérito, objetivamente, a discussão envolve a possibilidade, ou não, da revogação da emissão de Certidão de Não Incidência de ITBI, para a incorporação dos imóveis arrolados em 2012 e incorporados à empresa VN Participações Ltda.

13. O primeiro aspecto que gostaria de considerar, é o entendimento do Fisco sobre de que a integralização de imóveis na empresa Recorrente não seria “fomento a atividade empresarial”.

14. Aduz, ainda, que nesse caso não se deveria fazer a interpretação literal dos dispositivos legais, por entender que a alteração societária seria para “deleite familiar e reorganização patrimonial familiar”.

15. Pois bem, s.m.j., entendo que a aplicação da legislação tributária, nesse aspecto, deve ser interpretada de acordo com a sua literalidade.

16. Isso, porque os próprios dispositivos legais aplicados ao caso, como sendo o art. 156, § 2º da CF/88 e o artigo 37 do Código Tributário Nacional cuidam, com as cautelas devidas, de estabelecer, literalmente, as exceções em que não haveria a imunidade tributária para efeitos de ITBI em realização de capital.

17. Dispõe o art. 156, § 2º, da CF/88:

*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.*

18. Por sua vez, estabelece o art. 37, do CTN:

*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.*

19. Portanto, a exceção ao direito à imunidade ocorre, exclusivamente, com a comprovação de que a atividade preponderante da empresa está relacionada com o bem integralizado.

20. O que se tem que analisar é se a receita operacional da empresa não alcança 50% em razão das transações decorrentes dos imóveis integralizados.

21. É irrelevante, de acordo com os dispositivos legais, a destinação dada ao imóvel integralizado, podendo ser, inclusive, destinado para utilização por sócios, sendo que a contabilidade da empresa deve dar o tratamento adequado. A lei também não estabelece a especificação de que tipo de imóvel pode ou não ser integralizado, se eminente comercial ou residencial.

22. De acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho:

*O legislador constituinte autorizou o município a criar o ITBI, proibindo, no entanto, sua incidência sobre a transmissão desses bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (colação de bens imóveis ao capital de sociedade). (...) Constata-se que o constituinte, ao mesmo tempo em que concedeu o poder e competência as pessoas políticas para a instituição do imposto (...), vedou o exercício destas mesmas competências sobre certas transmissões imobiliárias (...) inquestionavelmente, não fossem as imunidades – restrições a competência impositiva 0 e tais situações seriam perfeitamente tributáveis (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 258).*

23. O E. TJSC já se debruçou sobre o tema, donde reproduz-se a ementa abaixo:

*ITBI. INTEGRALIZAÇÃO DE IMÓVEL AO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA VOLTADA AO RAMO DE CRIAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS PARA CORTE. EMPRESA QUE NÃO EXERCEU ATIVIDADE ECONÔMICA NO PERÍODO DE 03 ANOS A CONTAR DO REQUERIMENTO DE IMUNIDADE. IRRELEVÂNCIA. NORMA CONSTITUCIONAL QUE NÃO IMPÕE CONDICIONANTES, EXCETO QUE A ATIVIDADE DA EMPRESA NÃO SEJA VOLTADA À COMPRA E VENDA, LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS OU ARRENDAMENTO MERCANTIL. ATOS DE SIMULAÇÃO INCOMPROVADOS. SITUAÇÃO FÁTICA E JURÍDICA DOS IMÓVEIS INTEGRALIZADOS QUE PERMANECEU A MESMA DE 2007 A 2015. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO ANULATÓRIO. RECURSO PROVIDO. (AC n. 0313920-98.2015.8.24.0033, de Itajaí, rel. Des. Vilson Fontana).*

24. Cabe, aqui, destacar parte do voto E. Ministro Alexandre de Moraes, no Recurso Extraordinário 796.376, de Santa Catarina, que definiu o Tema 796 de Repercussão Geral:

*Na questão com repercussão geral reconhecida, debate-se o alcance da imunidade tributária do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor desses bens excede o limite do capital social a ser integralizado.*

*A Constituição Federal confere imunidade em relação ao ITBI da seguinte forma:*

*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;*

*A CARTA MAGNA de 1988 imunizou a integralização do capital por*

*meio de bens imóveis. Do teor do inciso I acima, extrai-se que não incide o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica.*

*O inciso I do art. 36 do Código Tributário Nacional reflete esse mandamento constitucional, ao dispor que:*

*“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 sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito”;*

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

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

*Esse dispositivo foi recepcionado pela CF/88, por se harmonizar com o teor do inciso I do § 2º, do art. 156 da Lei Maior.*

*Segundo KIYOSHI HARADA, o que a norma imuniza não é qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica; a norma imunizante diz respeito exclusivamente ao pagamento em bens ou direitos que o sócio faz para integralização do capital social subscrito que pode ocorrer tanto no início da constituição de pessoa jurídica, como também posteriormente por ocasião do aumento do capital (ITBI - Doutrina e prática. São Paulo: Atlas. 2010, p. 85).*

*Comparando-se a redação do aludido inciso I com a do art. 9º, § 2º da Emenda Constitucional 18/1965, verifica-se que não há, nesse parágrafo 2º da EC, a menção à situação de “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”. Vejamos:*

*“Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.*

*(...)*

*§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.”*

*Como se vê, a ressalva contida no § 2º acima transcrito referia-se à circunstância diferente daquelas eleitas pelo inciso I do § 2º do art. 156 da atual Constituição Federal. Para maior clareza, comparemos:*

*Art. 156 - (...) § 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 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;*

*Essa distinção é importante, porque tem levado certa parte da doutrina e da jurisprudência a defender a não incidência do ITBI sobre o valor dos bens incorporados que for excedente ao do capital subscrito. Argumentam os defensores desta posição que qualquer incorporação de bens à pessoa jurídica é imune, pois as únicas exceções são aquelas expressamente definidas no final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88. Com essa alegação, propugnam que o intérprete não pode inovar criando outras hipóteses excepcionais.*

*A esse respeito, o já mencionado professor HARADA esclarece que as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 aplicam-se unicamente à hipótese de incorporação de bens decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.*

*É dizer, a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I.*

*Nesses últimos casos, há, da mesma forma, incorporação de bens, mas que decorre da “incorporação que é uma operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (art. 227 da Lei 6.404/1976 – Lei de Sociedades Anônimas); cisão - operação pela qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais empresas (art. 229 da Lei das S.A.); ou fusão - operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma nova sociedade que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei das S.A.).*

*Em todas essas hipóteses, há incorporação do patrimônio imobiliário de uma sociedade para outra, mas sem qualquer relação com a incorporação (integração) referida na primeira parte do citado inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, que alude à transferência de bens para integralização do capital.*

*Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I - “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” - revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil. Isso fica muito claro quando se observa que a expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF.*

*Esse entendimento é corroborado pela didática lição de EDUARDO DE MORAES SABBAG que, ao comentar o dispositivo constitucional em questão, apresenta um exemplo bastante esclarecedor:*

*“ITBI e Imunidades*

*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. (grifos no original)*

*O ITBI não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante da adquirente for a compra e venda desses bens. A preponderância existe se a atividade representar mais de 50% da receita operacional, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes (art. 37, § 1º, do CTN).*

*Exemplificando: Se uma empresa “A” (atividade: fabricação de azulejos), com sede em Brasília, incorpora uma empresa “B” (atividade: compra e venda de imóveis, preponderantemente), com sede no Rio de Janeiro, havendo transmissão de todos os direitos e bens da empresa “B” para a adquirente “A”, incluindo um imóvel localizado na cidade do Recife, pergunta-se: pagar-se-á ITBI a quem?*

*Não se pagará o ITBI, uma vez que o caso de imunidade específica. Se a empresa “A” fosse aquela que tivesse comprado e vendido imóveis, teríamos, sim, a incidência do ITBI (para Recife, no caso). Note que a empresa adquirente é quem exerce a preponderante, havendo, portanto, nítida regra imunitória. (Elementos do Direito, Direito Tributário, 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007, p. 340), (grifos no original).*

*Ou seja, a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso.*

*Assim, o argumento no sentido de que incide a imunidade em relação ao ITBI, sobre o valor dos bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, excedente ao valor do capital subscrito, não encontra amparo no inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88, pois a ressalva sequer tem relação com a hipótese de integralização de capital.*

*Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito.*

*Revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse*

*albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo - como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital.*

*Essa extensão interpretativa em termos de imunidades não é aceita por nossa SUPREMA CORTE, por constituir exceção constitucional à capacidade tributária:*

*(...)*

25. Pois bem, da análise da legislação constitucional e infraconstitucional em vigor, não se verifica qualquer limitador à imunidade tributária do ITBI, decorrente da integralização de bens imóveis ao capital social da empresa, salvo quando a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda dos bens e direitos incorporados.

26. De outra banda, também com relação ao mérito o Fisco Municipal entende que a não escrituração contábil referente ao pagamento do ITBI dos imóveis integralizados é fato capaz de tornar imprestável a contabilidade da empresa, eis que todas as despesas devem ser escrituradas.

27. Não resta dúvidas sobre a necessidade de escrituração das receitas e despesas. Porém, equivoca-se o Fisco ao exigir a escrituração de despesas que não são de responsabilidade da Recorrente, quando sua responsabilidade financeira fora repassada à comodatária. Isso, mesmo que o responsável tributário seja o proprietário.

28. Ou seja, o ponto nodal da revogação do benefício da não incidência, não é a verificação dos percentuais estabelecidos para caracterização da atividade preponderante, eis que o Fisco entendeu por imprestáveis os documentos juntados pela Recorrente, mas, efetivamente, se o IPTU referente aos imóveis destacados, mormente os inscritos sob DICs n.ºs 566, 72.627, 72.687 e 72.688, é despesa que deve ser escriturada, quando, de fato, não houve desembolso financeiro.

29. De acordo com os documentos juntados, está comprovado, documentalmente, que o imóvel registrado sob DIC n.º 566 foi dado em Comodato à filha dos proprietários da Recorrente, donde se depreende, da Cláusula 7ª, que a responsabilidade por todas as despesas, incluindo o IPTU, é de responsabilidade da Comodatária. Tal contrato fora firmado em 01/10/2011, com firma reconhecida pelos Comodantes em junho/2012.

30. Já, com relação ao apartamento, e suas respectivas garagens, DICs sob n.º 72.627, 72.687 e 72.688, entende o Fisco que se trataria de comodato tácito e, portanto, sem a comprovação necessária acerca da sua existência.

31. Nesse aspecto, é importante destacar que a legislação tributária se socorre da legislação civil, quando seja necessário estabelecer-se a natureza das relações civis e negociais, bem como de suas responsabilidades.

32. Entretanto, não creio que seja necessário maiores digressões acerca da possibilidade da Comodatária ser responsável pelo pagamento do IPTU, como da própria possibilidade da existência de contrato tácito. Isso porque consegue-se depreender dos documentos juntados, e não por mera suposição, que o imóvel é utilizado pela mesma comodatária do imóvel comercial, ou seja, a filha dos proprietários da Recorrente.

33. Apenas para constatação, tanto no parecer administrativo, como nos Boletins Informativos de Débitos, verifica-se que se trata do imóvel localizado na Avenida Atlântica, n.º 1144, apartamento 1302, e seus respectivos boxes de garagens, DICs 72.627, 72.687 e 72.688.

34. Nesse aspecto, verifica-se do próprio Contrato de Comodato, que a comodatária possui domicílio no imóvel relacionado. Ou seja, no apartamento 1302, do n.º 1144, da Avenida Atlântica.

outro lado, Sra. GRAZIELLE ISIDORO, brasileira, solteira, empresária, portadora do CI nº 3398883-8 e do CPF nº 040.963.709-24, residente e domiciliada na Av. Atlantica, 1144 apto. 1302, na cidade de Balneário Camboriu, estado de Santa Catarina, de ora em diante

35. Também do Contrato Social da empresa da Comodatária:

PRIMEIRA ALTERAÇÃO CONTRATUAL DA SOCIEDADE  
LUXE ESTÉTICA CORPORAL E FACIAL LTDA. ME

1. **GRAZIELLE ISIDORO**, brasileira, natural de Lages-SC, solteira, nascida em 15.08.1984, farmacêutica, CPF N.º 040.963.709-24, Carteira de Identidade N.º 3.398.883-8 expedida pela SESP/SC, residente e domiciliada na Avenida Atlântica, 1144 – Apart. 1302 no bairro Centro, município de Balneário Camboriú, Estado de Santa Catarina, CEP 88330-009 e

36. Portanto entendo que está caracterizado, seja a que título for, que a utilização do imóvel localizado no Edifício Maison de Ville e utilizado pela Comodatária Grazielle Isidoro, a quem se reputa a obrigação pelo pagamento das despesas, mesmo que por obrigação tácita. Inclusive por interpretação sistemática em relação ao contrato de Comodato escrito firmado para o imóvel comercial.

37. Destaco, por fim, que, em nenhum momento do Processo Administrativo Fiscal o Fisco se manifestou sobre o percentual relativo à atividade preponderante, de acordo com os documentos juntados, nos termos do art. 156 da CF/88 e 37 do CTN, limitando-se em desconsiderá-los por não encontrar, registrado, o pagamento dos IPTUs relativos aos imóveis integralizados.

38. Finalmente, em julgamento realizado no referente processo, o Conselheiro Evandro Censi trouxe à discussão a situação fiscal da empresa, cuja manifestação oral e/ou escrita incorporo ao presente relatório, onde se comprova que a atividade econômica preponderante da empresa não se apresenta como atividade imobiliária, merecendo a certidão definitiva de não incidência de ITBI.

39. Assim, voto por conhecer e dar provimento ao presente recurso, para que seja cancelada a Notificação de Lançamento nº 002/2019, reformando-se a decisão administrativa de primeira instância e emitindo-se a certidão de não incidência de ITBI para o Recorrente.

**Assim, s.m.j., é como voto.**

Balneário Camboriú, 21 de setembro de 2021.

**Marcelo Azevedo Santos**  
Relator





## VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: A312-CEDC-26D8-B8F4

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas:

- ✓ MARCELO AZEVEDO DOS SANTOS (CPF 807.XXX.XXX-97) em 05/10/2021 10:23:28 (GMT-03:00)  
Papel: Assinante  
Emitido por: Sub-Autoridade Certificadora 1Doc (Assinatura 1Doc)

Para verificar a validade das assinaturas, acesse a Central de Verificação por meio do link:

<https://bc.1doc.com.br/verificacao/A312-CEDC-26D8-B8F4>