

**RECURSO TRIBUTÁRIO n.º 387/2023, 388/2023 e 389/2023**

**Recorrente: ARISMENDI GARCIA HOLDING E ADMINISTRADORA DE BENS LTDA.**

Relator: Conselheiro Leandro Ivan Pinto

**Relatório:**

1. ASSUNTO: ITBI - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – HOLDING, ADMINISTRAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PRÓPRIOS – FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA – CERTIDÃO DE NÃO INCIDÊNCIA – PEDIDO INDEFERIDO - RECURSO INTERPOSTO À SEGUNDA INSTÂNCIA.
2. Considerando tratar-se do mesmo pedido protocolado por ARISMENDI GARCIA HOLDING E ADMINISTRADORA DE BENS LTDA., apenas para imóveis distintos, mas mantidos os mesmos procedimentos, inclusive no que se refere aos Despachos em cada protocolo, une-se, os Recursos Tributários números 387/2023, 388/2023 e 389/2023, em um único julgamento;
3. Refere-se ao pedido de emissão de certidão de não incidência de ITBI – Imposto de Transmissão de Bem Imóvel, protocolado em 26/01/2023, que deram origem aos seguintes Recursos Tributários:
  - ✓ RT 387/2023 – composto pelos imóveis matriculados sob os números 10.369 e 10.370 do 2º ORIBC, relativos a unidades no Edifício Maria Celeste;
  - ✓ RT 388/2023 – composto pelo imóvel matriculado sob o números 27.388 do 2º ORIBC, relativo a unidades no Edifício Icaray;
  - ✓ RT 389/2023 – composto pelos imóveis matriculados sob os números 130.331, 130.243 e 130.247 do 1º ORIBC, relativos a unidades no Edifício New York.
4. Em 26/01/2023 (despacho 01), o protocolo geral da municipalidade solicita a documentação pertinente para a realização do processo, apresentados pelo contribuinte em 31/01/2023 (despacho 02);
5. Em 22/02/2023 (despacho 06), o Departamento de Fiscalização Fazendária, fez o pedido da seguinte documentação para a correta análise do processo:

“... em virtude da integralização dos mesmos ao capital social, conforme Primeira Alteração do Contrato Social, registrada na JUCESC em 22/11/2022. Considerando o teor do pedido, o art. 156, §2º, I da CRFB/1988, art. 36 e 37 do CTN, art. 3º, III c/c §1º e 2º da Lei Municipal n. 859/1989, a Instrução Normativa n. 003/2021 da Secretaria da Fazenda, bem como as constatações até então verificadas, para prosseguimento do feito, o Fisco solicita a apresentação dos seguintes documentos:

- *Procuração para a parte protocolante (ADIRCE INES JUNG SENTI), bem como RG e CPF do procurador;*
- *Alvará de funcionamento da adquirente;*
- *Contrato Social de Constituição da adquirente, bem como todas as alterações contratuais posteriores que houver (exceto a já juntada, qual seja a Primeira Alteração);*
- *Certidão simplificada atualizada emitida pela JUCESC;*
- *Declaração assinada por sócio-administrador da empresa Adquirente, com a informação quanto à UTILIZAÇÃO dada aos imóveis objeto do pedido pela empresa, desde a sua integralização (22/11/2022), ou seja, qual uso foi dado aos bens imóveis nesse período. Caso estejam ou já estiveram locados, apresentar o (os) contrato (os) de locação que abranjam o período acima;*
- *Declaração assinada por sócio-administrador da empresa adquirente quanto a utilização dada aos demais imóveis integralizados na empresa no momento da Primeira Alteração da mesma, desde a sua integralização até 22/11/2022. Caso estejam ou já estiveram locados, apresentar o (os) contrato (os) de locação que abranjam o período acima;*
- *Declaração assinada pelo sócio-administrador informando se a ARISMENDI GARCIA HOLDING E ADMINISTRADORA DE BENS LTDA participa do capital social ou administração de alguma empresa. Caso afirmativo, indicar a Razão Social e CNPJ de todas elas.*
- *Livros Diários COMPLETOS de 2021 e 2022, gerados em SPED no formato PDF (caso não esteja realizando a escrituração no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, os Livros deverão ser entregues devidamente registrados no órgão competente, caso já findado o respectivo prazo para registro);*
- *Livros Razão COMPLETOS de 2021 e 2022 gerados em SPED no formato PDF (caso não esteja realizando a escrituração no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, os Livros deverão ser entregues devidamente assinados por sócio-administrador e contador);*
- *Livro Diário e Razão PARCIAIS de 2023, até a data da juntada, gerados em SPED no formato PDF (caso não esteja realizando a escrituração no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, os Livros deverão ser entregues devidamente assinados por sócio-administrador e contador);*

• *DRE e Balanço Patrimonial dos exercícios de 2021 e 2022, gerados em SPED no formato PDF (caso não esteja realizando a escrituração no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, deverão ser entregues devidamente assinados por sócio-administrador e contador); Outrossim, solicitamos que tais documentos sejam entregues NESTE PROTOCOLO, sendo cada documento em arquivo individual, ordenado, nominado e com referência ao exercício.”*

6. Em 10/03/2023 (despacho 07), o Contribuinte juntou os seguintes documentos:

**RT 387/2023**

[DECLARACAO\\_CELESTE.pdf \(522,69 KB\)](#)

[DECLARACAO\\_DE\\_NAO\\_PARTICIPACAO\\_SOCIAL.pdf \(445,75 KB\)](#)

[DECLARACAO\\_DE\\_NAO\\_UTILIZACAO.pdf \(480,67 KB\)](#)

[Demonstracao\\_do\\_Resultado\\_do\\_Exercicio\\_DRE\\_2021.pdf \(104,31 KB\)](#)

[Demonstracao\\_do\\_Resultado\\_do\\_Exercicio\\_DRE\\_2022.pdf \(104,32 KB\)](#)

[Diario\\_Completo\\_2021.pdf \(187,53 KB\)](#)

[Diario\\_Completo\\_2022.pdf \(196,97 KB\)](#)

[Diario\\_Completo\\_2023.pdf \(188,11 KB\)](#)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01012022\\_ate\\_31122022.pdf \(126,15 KB\)](#)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01012023\\_ate\\_09032023.pdf \(105,43 KB\)](#)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01062021\\_ate\\_31122021.pdf \(106,78 KB\)](#)

[Relatorio\\_balanco\\_patrimonial\\_de\\_01012022\\_ate\\_31122022.pdf \(105,25 KB\)](#)

[Relatorio\\_balanco\\_patrimonial\\_de\\_01062021\\_ate\\_31122021.pdf \(104,65 KB\)](#)

**RT 388/2023**

[DECLARACAO\\_DE\\_NAO\\_PARTICIPACAO\\_SOCIAL.pdf](#) (445,75 KB)

[DECLARACAO\\_DE\\_NAO\\_UTILIZACAO.pdf](#) (480,67 KB)

[DECLARACAO\\_ICARAY.pdf](#) (517,24 KB)

[Demonstracao\\_do\\_Resultado\\_do\\_Exercicio\\_DRE\\_2021.pdf](#) (104,31 KB)

[Demonstracao\\_do\\_Resultado\\_do\\_Exercicio\\_DRE\\_2022.pdf](#) (104,32 KB)

[Diario\\_Completo\\_2021.pdf](#) (187,53 KB)

[Diario\\_Completo\\_2022.pdf](#) (196,97 KB)

[Diario\\_Completo\\_2023.pdf](#) (188,11 KB)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01012022\\_ate\\_31122022.pdf](#) (126,15 KB)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01012023\\_ate\\_09032023.pdf](#) (105,43 KB)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01062021\\_ate\\_31122021.pdf](#) (106,78 KB)

[Relatorio\\_balanco\\_patrimonial\\_de\\_01012022\\_ate\\_31122022.pdf](#) (105,25 KB)

[Relatorio\\_balanco\\_patrimonial\\_de\\_01062021\\_ate\\_31122021.pdf](#) (104,65 KB)

## RT 389/2023

[DECLARACAO\\_DE\\_NAO\\_PARTICIPACAO\\_SOCIAL.pdf \(445,75 KB\)](#)

[DECLARACAO\\_DE\\_NAO\\_UTILIZACAO.pdf \(480,67 KB\)](#)

[DECLARACAO\\_NEW\\_YORK.pdf \(555,73 KB\)](#)

[Demonstracao\\_do\\_Resultado\\_do\\_Exercicio\\_DRE\\_2021.pdf \(104,31 KB\)](#)

[Demonstracao\\_do\\_Resultado\\_do\\_Exercicio\\_DRE\\_2022.pdf \(104,32 KB\)](#)

[Diario\\_Completo\\_2021.pdf \(187,53 KB\)](#)

[Diario\\_Completo\\_2022.pdf \(196,97 KB\)](#)

[Diario\\_Completo\\_2023.pdf \(188,11 KB\)](#)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01012022\\_ate\\_31122022.pdf \(126,15 KB\)](#)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01012023\\_ate\\_09032023.pdf \(105,43 KB\)](#)

[Razao\\_e\\_livro\\_caixa\\_de\\_01062021\\_ate\\_31122021.pdf \(106,78 KB\)](#)

[Relatorio\\_balanco\\_patrimonial\\_de\\_01012022\\_ate\\_31122022.pdf \(105,25 KB\)](#)

[Relatorio\\_balanco\\_patrimonial\\_de\\_01062021\\_ate\\_31122021.pdf \(104,65 KB\)](#)

7. Em 10/03/2023 (despacho 08), o Contribuinte protocolou a procuração para representação junto a Municipalidade;
8. Em 13/03/2023 (despacho 09), o Contribuinte protocolou o Alvara de Funcionamento da empresa;
9. Em 03/04/2023 (despacho 10), foram emitidos os Pareceres pelo Departamento de Fiscalização Fazendária, recomendando pelo indeferimento:
  - ✓ RT 387/2023 – Parecer nº 039/2023;
  - ✓ RT 388/2023 – Parecer nº 038/2023;
  - ✓ RT 389/2023 – Parecer nº 040/2023.

Por fim, diante de todo o exposto, considerando a finalidade precípua da imunidade em tela, que é fomentar a atividade econômica das pessoas jurídicas, o objetivo social da adquirente, a ausência de comprovação que está exercendo outra atividade preponderantemente que não justamente uma das caracterizadas como impeditivas, bem como considerando os documentos acostados ao processo, a legislação e a jurisprudência pertinente ao tema, entendemos como melhor providência orientar pelo **Indeferimento da Não Incidência pretendida**.

10. Em 03/04/2023 (despacho 12), foram emitidas as Decisões Administrativas pelo GSFA, pelo indeferimento do pedido:

- ✓ RT 387/2023 – Decisão Administrativa nº 0208/2023;
- ✓ RT 388/2023 – Decisão Administrativa nº 0207/2023;
- ✓ RT 389/2023 – Decisão Administrativa nº 0206/2023.

Dessa feita, com base nos documentos acostados nos autos, considerando a finalidade precípua da pretendida não incidência do ITBI, bem como o objeto social da empresa, vez que não demonstrado que está exercendo outra atividade que não seja impeditiva, tem-se que o presente pedido de não incidência de ITBI não deve ser acolhido.

Posto isso, com base nos documentos anexados, na legislação, jurisprudência e doutrina que regem a matéria aqui em tela, especialmente com fundamento no Parecer Fiscal nº 034/2023, emitido pelo Departamento de Fiscalização Fazendária, cujos termos acato na íntegra e cuja fundamentação adoto como razão de decidir, **INDEFIRO** o pedido formulado, remetendo o processo para ciência da requerente acerca da presente Decisão. **Salientando, que havendo a ocorrência do fato gerador do ITBI, isto é, a transferência da propriedade perante o cartório de registro de imóveis, deve o contribuinte providenciar o devido recolhimento do imposto relativo aos imóveis em apreço.**

11. Em 24/04/2023 (despacho 13/14), o Contribuinte protocolou os seguintes documentos:

**RT 387/2023** (despacho 13)

[CONSOLIDACAO\\_DO\\_CONTRATO\\_ARISMENDI.pdf](#) (4,08 MB)

[CONTRATO\\_SOCIAL\\_ARISMENDI.pdf](#) (3,06 MB)

[LIVRO\\_DIARIO\\_EM\\_SPED\\_2021.pdf](#) (9,72 KB)

[LIVRO\\_DIARIO\\_EM\\_SPED\\_2022.pdf](#) (16,43 KB)

[OFICIO\\_RESPOSTA\\_DECISAO\\_ADMINISTRATIVA\\_1\\_0208.pdf](#) (148,56 KB)

[Recibo\\_de\\_entrega\\_ECD\\_2021\\_Substituicao\\_Arismendi.pdf](#) (4,14 KB)

[Recibo\\_de\\_entrega\\_ECD\\_2022\\_Arismendi.pdf](#) (3,86 KB)

**RT 388/2023** (despacho 13)

[CONSOLIDACAO\\_DO\\_CONTRATO\\_ARISMENDI.pdf](#) (4,08 MB)

[CONTRATO\\_SOCIAL\\_ARISMENDI.pdf](#) (3,06 MB)

[LIVRO\\_DIARIO\\_EM\\_SPED\\_2021.pdf](#) (9,72 KB)

[LIVRO\\_DIARIO\\_EM\\_SPED\\_2022.pdf](#) (16,43 KB)

[OFICIO\\_RESPOSTA\\_DECISAO\\_ADMINISTRATIVA\\_1\\_0207.pdf](#) (148,29 KB)

[Recibo\\_de\\_entrega\\_ECD\\_2021\\_Substituicao\\_Arismendi.pdf](#) (4,14 KB)

[Recibo\\_de\\_entrega\\_ECD\\_2022\\_Arismendi.pdf](#) (3,86 KB)

**RT 389/2023** (despacho 14)

[CONSOLIDACAO\\_DO\\_CONTRATO\\_ARISMENDI.pdf](#) (4,08 MB)

[CONTRATO\\_SOCIAL\\_ARISMENDI.pdf](#) (3,06 MB)

[LIVRO\\_DIARIO\\_EM\\_SPED\\_2021.pdf](#) (9,72 KB)

[LIVRO\\_DIARIO\\_EM\\_SPED\\_2022.pdf](#) (16,43 KB)

[OFICIO\\_RESPOSTA\\_DECISAO\\_ADMINISTRATIVA\\_1\\_0206.pdf](#) (148,28 KB)

[Recibo\\_de\\_entrega\\_ECD\\_2021\\_Substituicao\\_Arismendi.pdf](#) (4,14 KB)

[Recibo\\_de\\_entrega\\_ECD\\_2022\\_Arismendi.pdf](#) (3,86 KB)

## É o relatório. Das considerações do Relator:

12. Nas declarações juntadas pelo Contribuinte observou-se que o mesmo declara não possuir participação de capital ou administração de outras empresas, declarando ainda, que os imóveis tem a finalidade de moradia pelos sócios que integralizam o capital, inclusive constando do Parecer (item 09);

5770, apto 402, Centro, na cidade de Balneário Camboriú/SC, na qualidade de sócias administradoras da empresa ARISMENDI GARCIA HOLDING E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA, sociedade empresária limitada, inscrita no CNPJ sob nº 43.056.219/0001-15, com sede e foro na Avenida Brasil, nº 2720, apto 402, na cidade de Balneário Camboriú/SC, vêm, por meio desta, declarar a inexistência de participação do capital social ou administração de alguma empresa.

Os demais imóveis integralizados na empresa, *não foram e não são utilizados para fins empresariais*, mas *EXCLUSIVAMENTE PARA FINS RESIDÊNCIAIS*, no momento da Primeira Alteração da empresa adquirente, desde a sua integralização, em 22/11/2022.

13. Transcrevo o Post (Consultor Jurídico, conjur.com.br) de 23/09/2022 por Matheus Meneghel Costa, especialista em Direito de Empresa pela Escola de Direito de São Paulo (FGV-Law), atuou como conciliador no Juizado Especial Cível da Comarca de Campinas/SP:

“Sem delongas, o Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis tem na composição da regra-matriz de incidência tributária, como critério material, a *“transmissão, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, bem como cessão de direitos a sua aquisição, não se incluindo a transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, quando a atividade preponderante do adquirente não for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, nem a transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”*. Na construção do critério material do ITBI realizada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, é possível notar que o autor esclarece as hipóteses de incidência do ITBI e, também, de não incidência do tributo. Evidentemente que assim o fez em virtude da sua própria interpretação dos enunciados objeto da norma tributária em comento.

Fato é que em algum momento houve o entendimento pela doutrina e jurisprudência de que uma das hipóteses de incidência do ITBI seria a integralização de bens imóveis ao capital social de empresa cuja atividade principal (preponderante) seria imobiliária, especialmente em razão do disposto no artigo 156,

§2º, inciso I, da Constituição Federal, e dos artigos 36 e 37, §1º e §2º, ambos do Código Tributário Nacional.

*"Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
§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;*

*Artigo 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*

*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.*

*Artigo 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% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.*

*§2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de dois anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os três primeiros anos seguintes à data da aquisição."*

O ponto controvertido da interpretação é exatamente sobre a condicionante disposta na Constituição e no Código Tributário Nacional sobre a incidência do tributo em integralização de imóveis a capital de empresa cuja atividade é predominantemente imobiliária. Em outras palavras, na "velha ótica" interpretativa, seria necessário perquirir se a atividade da empresa adquirente do imóvel teria atividade predominantemente imobiliária ou não. **Sendo sua receita oriunda de mais de 50% de atividades imobiliárias (venda, locação etc), o sujeito passivo deveria arcar com o ITBI da transmissão do bem imobiliário da pessoa física para a pessoa jurídica (artigo 37 do CTN).**

Ocorre que, a meu ver, esta forma de interpretar os enunciados, especialmente da Constituição, está completamente equivocada. Podemos afirmar se tratar de uma falha na percepção gramatical do próprio enunciado do inciso I do parágrafo segundo do artigo 156 da Constituição.

**O enunciado da Constituição prevê duas hipóteses de não incidência do ITBI: 1) o ITBI "não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital"; 2) o ITBI não incide "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".**

O que se fez no parágrafo acima foi apenas transcrever o inciso I do parágrafo segundo do artigo 156 da Constituição separando as duas hipóteses da não incidência do ITBI. O que liga as duas hipóteses supramencionadas é a palavra "nem", que pode significar, a depender do contexto, um advérbio, conjunção ou uma locução conjuntiva. No caso, a palavra "nem" importa em uma conjunção

coordenativa que expressa a ligação de duas ou mais orações em contexto negativo que são independentes entre si.

Desta forma, as hipóteses ligadas pela palavra "nem" são independentes. Aqui vislumbramos o ponto focal do equívoco da interpretação, pois tanto a doutrina e a jurisprudência insistiam na ideia de que as frases do enunciado seriam complementares.

O ideal é que o enunciado constitucional fosse reconstruído, separando por alíneas as hipóteses de não incidência do imposto, como no exemplo abaixo:

"Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
§2º O imposto previsto no inciso II:  
I - não incide sobre:

a) a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital,

b) 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 separação das hipóteses de imunidade tributária do ITBI foi objeto de esclarecimento no voto do ministro Alexandre de Moraes no Recurso Extraordinário 796.376 de Santa Catarina. Em que pese o debate ter foco na discussão sobre o limite do capital social a ser integralizado, o ministro Alexandre de Moraes construiu seu voto levando em comento, também, o equívoco interpretativo sobre o inciso I do parágrafo 2º da Constituição Federal, entendendo que o aludido enunciado separa as hipóteses de imunidade do ITBI:

"A esse respeito, o já mencionado professor Harada esclarece que as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do §2º, do artigo 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 social, que está na primeira parte do inciso I do §2º, do artigo 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.  
(...)

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 preponderantemente 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" referida na primeira oração do inciso I, do §2º, do artigo 156 da CF.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, desta vez, atento ao entendimento das Cortes Superiores, proferiu decisão no Agravo de Instrumento nº 2042850-06.2021.8.26.0000, reformando decisão do Juiz de base no sentido de acolher liminar para não pagamento de ITBI na integralização de imóveis ao capital social de empresa, cuja ementa transcrevo:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO MANDADO DE SEGURANÇA IMUNIDADE ITBI Decisão que indeferiu a tutela antecipada que visava ao reconhecimento da imunidade quanto ao ITBI incidente sobre a operação de integralização do capital social da agravante por meio da conferência de bem imóvel Pleito de reforma da decisão Cabimento Imunidade de ITBI sobre a transmissão de bens para fins de integralização de capital social de pessoa jurídica que é incondicionada, nos termos do decidido do RE

*nº 796.376/SC pelo STF Inaplicabilidade da exceção à imunidade consistente na configuração de atividade preponderante da agravante de compra e venda de bens imóveis 'Fundamento relevante' verificado Potencialidade de lançamento de vultosa exação pelo agravado e de mácula à regularidade fiscal da agravante caso não seja concedida a liminar 'Possibilidade da ineficácia da medida' também verificada Concessão da liminar devida Decisão reformada AGRAVO DE INSTRUMENTO provido."*

O relator da causa supramencionada, desembargador Kleber Leyser de Aquino, ressaltou a devida separação das hipóteses do inciso I, do §2º, do artigo 156 da CF, argumentando nos seguintes termos: Em outras palavras, entendo que a hipótese constitucional de não incidência da imunidade quando "a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil" restringe-se aos casos de "transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica", sendo incondicionada a imunidade nos casos de integralização de capital social.

A decisão no Agravo de Instrumento nº 2042850-06.2021.8.26.0000 é um dos julgados que modifica o antigo entendimento sobre a causa. No entanto, a título comparativo, anotamos acórdão em recurso de Apelação julgado em 2019 que não acolheu o pedido de imunidade do ITBI:

*"Apelação — ITBI — Contribuinte ingressou com pedido de imunidade de ITBI por via administrativa — Imunidade não reconhecida — Integralização de imóveis que compõem integralmente o capital social e contrato social da empresa que indica como umas das atividades a administração de bens imóveis próprios — Mandado de segurança que requer a configuração de direito líquido e certo, que não restou configurado — Dúvida pertinente de que não existe atividade imobiliária preponderante - Prevalência da incidência de ITBI — Sentença mantida — Recurso DESPROVIDO (Apelação Cível nº 1001611-26.2018.8.26.0394)."*

Não obstante o julgamento negativo em desfavor do contribuinte diante da velha ótica interpretativa, a apelação supramencionada foi atacada via Embargos de Declaração, os quais foram acolhidos para modificar o julgado, dando decisão favorável ao contribuinte. O que ocorreu no julgado foi um olhar mais atento dos julgadores sobre o equívoco da tese antes dominante.

Isso revela o tamanho da instabilidade jurídica sobre a questão discutida neste breve artigo. Em tão pouco tempo, houve mudança radical no entendimento jurisprudencial. A nosso ver, o antigo modo de interpretar o inciso I, do §2º, do artigo 156 da CF, sempre foi equivocados. Afinal, bastava aplicar corretamente as regras gramaticais na interpretação do enunciado constitucional para se construir corretamente o sentido da norma. Isso revela o quão deficitário é o entendimento da linguagem pelos exegetas brasileiros.

Diante do argumentado, nota-se que não há dúvidas sobre a imunidade do ITBI na integralização de bens imóveis a capital social de empresa de atividade preponderantemente imobiliária (as chamadas *holdings patrimoniais*).

De outro ponto de vista, o meu argumento é justificado por outro aspecto do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ITBI: a ausência de troca de titularidade do bem por ato oneroso. Na prática, a integralização de imóveis a pessoas jurídicas não modifica o titular do imóvel, vez que indiretamente ainda será proprietário do bem através do controle social que faz da empresa detentora do bem. Ou seja, não há ato negocial de troca de titularidade efetiva da propriedade.

A análise realizada no presente artigo revela que o enunciado do artigo 156, §2º, inciso I, da Constituição, não dá azo à linha interpretativa que permitia a incidência do ITBI na integralização de bens imóveis a empresas de atividade predominantemente imobiliária, devendo prevalecer o entendimento trazido pelo ministro Alexandre de Moraes no RE nº 796.376 de Santa Catarina. Sendo assim, são hipóteses distintas de imunidade tributária a integralização de bens imóveis pura e simples

a pessoa jurídica, e a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, esta última sim condicionada à relevância da atividade imobiliária.”

Fonte: <https://www.conjur.com.br/2022-set-23/matheus-meneghel-nao-incidencia-itbi-holding>

**14.** Transcrevo o Post (jus.com.br) de 14/06/2022 por Frederico Corazza, advogado, especialista em Planejamento Patrimonial da Família e Direito de Sucessão:

O inciso II do art 156 da Constituição Federal trata do nosso conhecido ITBI. Está pacificado na jurisprudência que, quando se transfere bens imóveis por ato oneroso, deve-se pagar o ITBI Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.

É no §2o, inciso I, do mesmo artigo 156 da CF, onde se encontra a imunidade constitucional prevista pelo legislador. É o texto constitucional na íntegra:

*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 título didático, é separada a frase acima em duas partes (duas orações distintas):

Oração 1:

*I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ...*

Oração 2:

*...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 oração 1 aponta claramente que o imposto previsto no inciso II do art 156 da CF, não incide sobre a transmissão de imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital social.

**Significa dizer que se pode constituir uma empresa Holding usando como pagamento pelas cotas societárias, os bens imóveis da pessoa física, na incorporação do capital social. Importante mencionar que, para não haver qualquer tributo (como ganho de capital), o valor do imóvel a ser incorporado deve ser igual ao da DIRPF. Caso opte pela atualização do valor para o de mercado, incidirá ganho de capital e deverá ser recolhido (conforme Lei 9.249/95, art 23, §§1o e 2o).**

Importante lembrar que uma vez previsto no texto constitucional, trata-se de imunidade tributária, de forma que não pode ser cobrado por nenhum ente da federação. Porém, algumas prefeituras, na busca sedenta por arrecadação, chegam ao absurdo de promover leis orgânicas absolutamente inconstitucionais, determinando que o imposto é devido, utilizando-se de argumentos obscuros com relação à diferença de valores entre a DIRPF do contribuinte e valor venal corrigido e atualizado do imóvel, alegando os mais diversos pretextos na busca de arrecadação ilegal.

Voltando ao que chamamos de oração 1, está pacificado nos Tribunais o direito à imunidade tributária do ITBI. Apesar dos atos inconstitucionais das referidas prefeituras, os magistrados têm o entendimento adequado para reestabelecer o direito do cidadão.

É no que chamamos acima de oração 2 que serão investidos argumentos na busca da compreensão adequada de seu conteúdo. A oração 2 claramente nos remete à imunidade do tributo também nos

casos de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica sobre a transmissão de imóveis. Porém, há uma ressalva e a forma como o texto foi escrito, utilizando o termo nesses casos (devemos observar o plural utilizado), considerando claramente que o termo se refere aos casos mencionados de  fusão, incorporação, cisão ou extinção, excluindo os outros casos, sendo esses outros os previstos na oração 1 que separamos acima. Portanto, a ressalva apontada pelo constituinte refere-se apenas a esses casos, tornando-os exclusivos quanto à ressalva apontada para a atividade preponderante relacionada a compra e venda dos imóveis ou locação dos mesmos ou até arrendamento mercantil. Se de alguma forma estiver parecendo novidade o que está sendo apresentado, faz-se necessário chamar a atenção do leitor para o RE 796.376 SC com repercussão geral, onde o Acórdão do Min. Alexandre de Moraes esclareceu claramente os seguintes aspectos:

1. A imunidade tributária só alcança o valor do bem que for efetivamente integralizado no capital social da empresa. Caso o valor do bem exceda o valor do referido capital social, haverá tributação;
2. A norma imunizante diz respeito exclusivamente ao pagamento em bens que o sócio faz para integralização do capital social subscrito que pode ocorrer tanto no início da constituição da empresa, como também posteriormente, por ocasião do aumento de capital social;
3. A incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na oração 1 apresentada acima, não se confunde com as figuras societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção referidas no foi chamado acima de oração 2, que é a segunda parte do referido inciso I do §2o, do art 156 da CF;
4. É o texto do Acórdão: 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.
5. É o texto do Acórdão: o ITBI não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante da ADQUIRENTE for de compra e venda desses bens. Ou seja, na constituição da PJ com integralização dos bens imóveis, referente a oração 1, haverá imunidade tributária mesmo que em seu objeto social conste atividade imobiliária de compra, venda ou aluguel;
6. O ITBI deve incidir apenas quando a atividade econômica do ADQUIRENTE for imobiliária, nos casos de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica e se for sua atividade preponderante, ou seja, se não for este o caso, haverá imunidade.

Analisando com o devido cuidado, pode-se então perceber a forma didática com que o Ministro esclarece nas páginas 19 e 20 do Acórdão, que a incidência com relação à exceção, ocorre exatamente por ser objeto da atividade econômica da empresa adquirente a transação com imóveis, fazendo parte de sua operação a cisão, incorporação, fusão ou extinção, assumindo que nesses casos haverá atividade preponderante (definido no art 37, §1o do CTN).

Conclui-se dessa forma que, para constituição da empresa Holding, não haverá incidência do ITBI na integralização do capital social, mesmo que em seu objeto social conste atividade imobiliária (aluguel de imóveis, por exemplo), como ficou demonstrado pelo Ministro Alexandre de Moraes através do Acórdão proferido com repercussão geral, quando separaram as expressões do art 156, §2o, inciso I da CF, em oração 1 e 2.

Porém, deve-se ter a cautela de perceber que, embora seja favorável a imunidade tributária na sua constituição com atividade imobiliária para operar os aluguéis, o tributo será devido se, como ADQUIRENTE, for sua atividade preponderante a de compra e venda desses bens e direitos, ou locação dos imóveis, no caso de cisão, fusão, incorporação ou mesmo extinção da mesma.

Fonte: <https://jus.com.br/artigos/98574/imunidade-do-itbi-e-a-atividade-imobiliaria-na-constituicao-de-holding-familiar>

CORAZZA, Frederico. Imunidade do ITBI e a atividade imobiliária na constituição de holding familiar. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 27, n. 6922, 14 jun. 2022. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/98574>. Acesso em: 7 ago. 2023.

15. A imunidade do ITBI sobre a integralização de capital tem entendimento controverso, em especial, na proposição da divisão da oração no artigo 156, parágrafo 2º, inciso II, quando não se trata de empresa com atividade preponderantemente imobiliária.

16. No presente caso, há que se concordar que a empresa foi constituída unicamente para administração dos bens imóveis dos familiares, não atingindo a função social da empresa, quando se trata de Holding, tampouco, houve movimentação financeira/contábil, na manutenção dos bens integralizados para caracterizar a atividade imobiliária de fato.

17. Em estudo ao RT 180/2018 deste Conselho, cito entendimentos havido naquela peça:

- ✓ 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 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”*.  
DINIZ, Maria Helena(2011). *Lições de Direito Empresarial*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. ISBN9788502092785

18. Inicialmente, até poderíamos em um primeiro momento, equivocadamente, acreditar que o Contribuinte faz jus ao benefício pleiteado, podendo ser aguardado o prazo para análise da atividade preponderante, ou seja, o reconhecimento da imunidade do ITBI, porém, esta condição também não é clara face a ausência de movimentação contábil. A finalidade da imunidade é promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas e tem por finalidade fomentar a atividade econômica das pessoas jurídicas, fortalecendo seu patrimônio com o conseqüente aumento do seu capital social. Percebe-se que o Contribuinte 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, de um planejamento tributário, talvez um projeto patrimonial sucessório, demonstrando o desvio de finalidade da empresa, até mesmo porque, o

Contribuinte não labora a seu favor, quando em seu recurso, confirma que os imóveis tem apenas finalidade residencial e não para a atividade empresarial. Sendo então, sua real intenção, a transferência de patrimônio imobiliário, tratando-se na realidade, de uma antecipação de legítima, e não de uma integralização de bens, motivo pelo qual, não deve beneficiar-se da imunidade de ITBI.

**Pelo acima exposto, venho declarar a minha intenção de voto:**

**19.** Voto pelo reconhecimento do Recurso, já quanto ao mérito, **NÃO** deverá ser emitida a Certidão de não incidência de Imposto de Transferência de Bem Imóvel (ITBI) solicitado pelo Contribuinte/Recorrente.

**20.** Após a manifestação dos voto divergente do conselheiro Daniel, visto que a sua intenção de voto concede a Certidão Provisória de não incidência, e não havendo, neste momento, prejuízo ao erário, adoto como voto a manifestação do voto divergente expresso pelo Conselheiro Daniel Brose Herzmann.

Balneário Camboriú, 10 de outubro de 2023.

**Leandro Ivan Pinto**

Relator