

RECURSO TRIBUTÁRIO n.º 402/2023

Recorrente: PRADA E PRADA ADMINISTRADORA DE BENS LTDA.

Relator: Conselheiro Leandro Ivan Pinto

Relatório:

1. ASSUNTO: ITBI - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – HOLDING, ADMINISTRAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PRÓPRIOS – CERTIDÃO DE NÃO INCIDÊNCIA – PEDIDO INDEFERIDO - RECURSO INTERPOSTO À SEGUNDA INSTÂNCIA.
2. Refere-se ao pedido de emissão de certidão de não incidência de ITBI – Imposto de Transmissão de Bem Imóvel, protocolado em 05/08/2022, cujo objeto é a sala comercial nº 03, localizada na Rua 2.970, nº 222 (é incorreto o número 2.222, podendo ser considerado erro de grafia/digitação), nesta cidade, matrícula imobiliária nº 44.003, do Segundo Ofício de Registro de Imóveis desta cidade e comarca, integralizado em 09/05/2017 na Prada e Prada Administradora de Bens Ltda.

integralizados neste ato pelos imóveis a seguir: Sala número 3 (três), do Edifício Residencial SOLAR VITÓRIA, situado à Rua 2970, número 2222, Bairro Centro, na cidade de Balneário Camboriú, Estado de Santa Catarina, localizada no andar térreo ou primeiro pavimento; possuindo uma área privada de 82,33m² (Oitenta e Dois , Trinta e Três metros quadrados), devidamente matriculada sob número 44003, Livro 2, Registro Geral do 2º Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Balneário Camboriú, com valor venal de R\$ 220.000,00 (Duzentos e Vinte Mil Reais); Terreno Urbano,

3. DADOS DO IMÓVEL			
DESCRIÇÃO: (tipo do imóvel, área, área construída etc.) SALA COMERCIAL, COM 82,33 MTS, NO EDIFÍCIO SOLAR VITORIA			
ENDEREÇO DO IMÓVEL: RUA 2970, 2222 - SALA 03, CENTRO - BALNEÁRIO CAMBORIÚ - SC			
Nº MATRÍCULA: 44003	OFÍCIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS: <input type="checkbox"/> 1º <input type="checkbox"/> 2º	INSCRIÇÃO IMOBILIÁRIA: 01.02.128.0276.003	DIC: 127533

3. Foi emitido em 09/12/2022 o Despacho Protocolo 1DOC nº 70765/2022, solicitando a juntada de documentos em formato PDF, o que se concluiu em 31/5/2023, vide Despacho:

Assim, considerando o pedido em tela, o art. 156, §2º, I da CRFB/1988, art. 36 e 37 do CTN e art. 3º, III c/c §1º e 2º da Lei Municipal n. 859/1989, bem como a Instrução Normativa n. 003/2021 da Secretaria da Fazenda, para prosseguimento do feito, o Fisco vem através deste solicitar a apresentação dos seguintes documentos da empresa **PRADA E PRADA ADMINISTRADORA DE BENS LTDA:**

- Declaração de Imposto de Renda completa – ano calendário **2017 a 2020**;
- Livros Razão ano **2017 a 2020 completos** (com termo de abertura e encerramento) e devidamente assinados por sócio-administrador e contador (ou gerados pelo SPED **no formato PDF**)
- Livros Diário ano **2017 a 2020 completos** (inclusive, com termos de abertura e encerramento, **DRE, Balanço Patrimonial**) e devidamente registrados (ou gerados pelo SPED **no formato PDF**);
- Documentos de identificação dos sócios Cristiane Prada, Maicon Prada e Osmar Prada Júnior;
- Alterações Contratuais, se houver;

Outrossim, solicitamos que tais documentos sejam entregues NESTE PROTOCOLO, sendo cada documento em arquivo individual, ordenado, nominado e com referência ao exercício.

Esclarecemos que a juízo do Fisco poderão ser solicitados documentos que não estejam elencados neste rol.

4. Em 07/06/2023 foi emitido o Parecer nº 061/2023 pelo Departamento de Fiscalização Fazendária, recomendando pelo indeferimento do pedido do Contribuinte.

Diante de todo o exposto, considerando os documentos juntados aos autos, a legislação vigente e as decisões judiciais referentes à matéria em questão, entende-se pele INDEFERIMENTO do pedido de não incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI em razão da integralização do imóvel matriculado sob nº 44003 no 2º Registro de Imóveis de Balneário Camboriú/SC, haja vista que a receita preponderante da empresa é impeditiva ao benefício pleiteado.

07/06/2023 11:52:29	Marina de Marco (SFA - DEFF - AUDITBIP) solicitou a assinatura de Claudia Huller em Despacho 31- 70.765/2022 	
07/06/2023 11:52:30	Marina de Marco (SFA - DEFF - AUDITBIP) solicitou a assinatura de Jeverson Saramento em Despacho 31- 70.765/2022 	
07/06/2023 11:52:30	Marina de Marco (SFA - DEFF - AUDITBIP) solicitou a assinatura de William Marcelo Marchetti Caetano em Despacho 31- 70.765/2022 	
07/06/2023 11:52:30	Marina de Marco (SFA - DEFF - AUDITBIP) solicitou a assinatura de Rui Kennedy Bitencourt em Despacho 31- 70.765/2022 	

5. Em 12/06/2023, foi emitida a Decisão Administrativa nº 0351/2023/GSFA pela Secretaria da Fazenda, pelo indeferimento do pedido do Contribuinte.

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 061/2023, 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.**

6. Em 26/06/2023, o Contribuinte interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes, portanto, o Recurso é tempestivo.

É o relatório. Das considerações do Relator:

7. 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 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.

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>

8. 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.

9. Acompanho o pensamento do Relator, Daniel Brose Herzmann, na intenção de voto divergente dos Recursos Tributários nº 387, 388 e 389, todos de 2023, deste Conselho de Contribuintes, em que diz:
 - ✓ *É de conhecimento deste Conselho que, em votos anteriores, em que pese minha simpatia pelo raciocínio segundo o qual a imunidade prevista na primeira oração do art. 156, §2o, I, da Constituição Federal – que abrange as operações de integralização de capital é incondicionada, tenho optado pela aplicação da regra prevista nos arts. 36 e 37 do Código Tributário Nacional e, por conseguinte, pelo reconhecimento da incidência do imposto quando se tratar de pessoa jurídica com atividade preponderantemente imobiliária, tendo em vista a impossibilidade deste Conselho, enquanto órgão administrativo (e não judicial), afastar a aplicação de dispositivo de lei em virtude de eventual incompatibilidade com preceito constitucional.*

- ✓ Diante disso, a premissa a ser adotada no presente voto é aquela em que, nos termos do art. 156, §2º, II, da Constituição Federal e do art. 37, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional, e, naquilo que interessa ao presente caso: (a) o ITBI não incide sobre a transmissão de bem imóvel decorrente de integralização de capital social, exceto se a atividade da pessoa jurídica adquirente for preponderantemente imobiliária; (b) a caracterização da atividade preponderante se dá mediante aferição da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, tendo-se em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

10. 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.

11. No presente caso, há que se concordar que a empresa foi constituída unicamente para administração dos bens imóveis, tendo havido movimentação financeira/contábil, na manutenção dos bens integralizados, bem como, receita de locação. Verifica-se no Razão referente ao ano de 2021, a compra de imóveis com recursos de empréstimo de sócios.

Conta:	78 - 1.03.02.001.00010	IMOVEIS			
		SALDO ANTERIOR			0,00
01/01/2021	438	AQUISICAO DE IMOVEL RESIDENCIAL AHAVA	145	220.000,00	220.000,00D
01/01/2021	439	AQUISICAO DE IMOVEL GARAGEM Nº 10 RESIDENCIAL AHAVA	145	25.000,00	245.000,00D
		Total da conta:		245.000,00	0,00
Conta:	145 - 2.01.06.001.00001	EMPRESTIMO DE SOCIOS			
		SALDO ANTERIOR			2.233,53C
01/01/2021	438	AQUISICAO DE IMOVEL RESIDENCIAL AHAVA	78	220.000,00	222.233,53C
01/01/2021	439	AQUISICAO DE IMOVEL GARAGEM Nº 10 RESIDENCIAL AHAVA	78	25.000,00	247.233,53C

12. Há que se considerar que os imóveis compõem o capital social da empresa por ocasião de sua integralização desde 09/05/2017, tendo assim, ultrapassado o período para avaliação da atividade preponderante da empresa, a qual, por sua contabilidade demonstra vir de alugueres.

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

- 13. Voto pelo não reconhecimento do Recurso, NÃO devendo ser emitida a Certidão de não incidência de Imposto de Transferência de Bem Imóvel (ITBI) solicitado pelo Contribuinte/Recorrente, mantendo a Decisão Administrativa nº 0351/2023/GSFA.**

Balneário Camboriú, 24 de outubro de 2023.

Leandro Ivan Pinto

Relator