

Recurso Tributário nº 433/2024

Processo Eletrônico n.º 98.987/2023

Relator: Conselheiro Marcelo Azevedo dos Santos

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso interposto por J. VENDRAMI HOLDING LTDA., contra a Decisão Administrativa nº 0089/2024/GSFA, que, com base no Parecer 015/2024, do Departamento de Fiscalização Fazendária, indeferiu o pedido formulado, de imunidade tributária em razão de integralização de capital social com patrimônio imóvel.
2. A integralização imobiliária ocorreu em 03/10/2023, conforme destacado na 3ª Alteração Contratual, tendo a empresa sido constituída em 09/09/2021.
3. No despacho 7, o fisco determinou a juntada da documentação contábil, para verificação da atividade preponderante, o que foi cumprido, no despacho 8.
4. Sobreveio o despacho 14, referente à Decisão Administrativa 0089/2024/GFSA, fundamentada pelo Parecer juntado no despacho 13, donde destaca-se, no que tange ao fundamento da decisão:

(...)

Conforme consta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, a empresa iniciou suas atividades em 09/09/2021, sendo constituída por sócia única, srª LUCENA MARIA MOZERLE VENDRAMI e possuindo como único objeto social: “ Holdings de instituições não-financeiras .”.

Em detrimento da atividade cadastrada, o Fisco solicitou, entre outros, uma declaração onde foi indagado “se a empresa J. VENDRAMI HOLDING LTDA deteve o controle ou mesmo participou de capital social de alguma empresa/grupo de empresas desde a sua constituição até o momento da entrega dos documentos.”. Em resposta foi anexada a seguinte declaração:

(...)

Conforme visto a única atividade da requerente é Holdings de instituições não-financeiras e associado a declaração, acima transcrita, onde consta afirmação de que nunca deteve controle ou participou do capital social de quaisquer empresas, o que na verdade está sendo declarado é que não foi exercida a

única atividade a qual possui em seu objeto social e CNPJ, pelo menos, até o momento da entrega da declaração.

(...)

Vale destacar que o Fisco entende que uma Holding quando não voltada à atividade imobiliária (direta ou indiretamente) pode perfeitamente se enquadrar no dispositivo constitucional que prevê a imunidade pleiteada, porém, ressalte-se, somente quando efetivamente desenvolve a atividade que se dispõe, ou seja, **holding que não se destine às atividades imobiliárias.**

(...)

Pois bem, o capital social da atual Requerente, é formado por 3.000.000 (três milhões) de quotas que representam R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) onde R\$ 1,709.262,62 (hum milhão setecentos e nove mil, duzentos e sessenta e dois reais e sessenta e dois centavos) **são bens imóveis integralizados.** Considerando a atividade constante em seu Contrato Social, assim como no próprio CNPJ, o fato de afirmar que desde sua constituição (09/09/2021) não participou nem controlou o capital social de alguma empresa o que **na prática, tem-se, é que a requerente não exerceu a atividade a qual se destinava.**

Além da declaração entregue pela requerente (Despacho 8), corroborar com a afirmação que a requerente não exerceu a atividade de seu objeto social os próprios documentos contábeis apresentados evidenciam isso.

Nas Demonstrações de Resultado do Exercício apresentadas e reproduzidas acima, observa-se que não houve recebimentos de receitas operacionais, apenas de receitas financeiras.

Ou seja, pode-se concluir que não há comprovação que a Requerente exerceu ou mesmo exerce atualmente outro objetivo, que tenha outra atividade, que não justamente aquelas caracterizadas como impeditivas, uma vez que sendo uma holding com imóveis, que não tem e nem nunca teve participação societária em outras empresas, a princípio somente lhe resta administrar os seus imóveis.

Como se não bastasse, em verificação aos Livros Diário e Razão apresentados, existem registros de compra de imóveis, ou seja, além de não exercer atividade do seu objeto social vem comprando imóveis com dinheiro integralizado, ou seja, desenvolvendo atividade imobiliária.

Dessa forma, conforme demonstrado, a situação desenhada nos autos é de uma empresa constituída para administrar bens imóveis próprios e adquirir outros, transparecendo atividade imobiliária.

Sabe-se que a finalidade da imunidade é fomentar a atividade econômica, excluindo-se ainda as atividades imobiliárias. Portanto, desde já se conclui que a Requerente não faz jus a imunidade pretendida não sendo necessário nem mesmo aguardar o prazo previsto na norma para verificação da atividade preponderante, conforme veremos os julgados de Tribunais pátrios. Pois bem, há que se considerar uma sociedade empresária definida em breve síntese, como a reunião de sócios em uma sociedade com o fim comum de exercer uma atividade econômica e dividir o resultado desta, ou não se trataria de sociedade empresária.

Esta é a disciplina do caput do Artigo 981 do Código Civil, de onde se extrai, a finalidade da sociedade empresária, nos seguintes termos:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

[...].

Neste sentido, temos o conceito de empresa, de Waldírio Bugarelli: “Atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e

serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens.”

Ou seja, a sociedade empresária deve ser criada com a intenção de exercer atividade econômica, e em caráter profissional, de forma habitual. Enfim, deve cumprir com seu contrato social, e exercer, efetivamente seus objetos sociais.

(...)

Conforme declarado, observa-se que nenhum imóvel está sendo utilizado para fomentar a atividade empresarial, ou seja, trazer benefícios a empresa, pelo contrário, tem-se imóveis utilizados para residência da sócia, outro para férias e lazer familiar, dois imóveis como sendo investimento/imobilizado e outro como sendo sede de outra empresa porém, sem especificar se trataria de uma locação ou comodato, o que de qualquer modo, não fomenta atividade da empresa em análise, pelo contrário, são causas que impedem o a não incidência pleiteada.

(...)

*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 que comprovadamente não está sendo exercido conforme declarado pela requerente e constatado por meio da análise dos documentos contábeis apresentados; a ausência de comprovação que está exercendo outra atividade que não justamente uma das caracterizadas como impeditivas; considerando que integralizou imóveis e possivelmente deixou-os em “estoque”; considerando que há imóvel integralizado que está locado ou em comodato bem como imóveis utilizados para moradia de sócio e outros para lazer familiar, e por fim, considerando os demais documentos acostados ao processo, bem como a legislação, a jurisprudência e a doutrina pertinente ao tema, entendemos como melhor providência orientar pelo **INDEFERIMENTO da não incidência pretendida.***

Outrossim, orientamos que o presente processo seja encaminhado à Senhora Diretora do Departamento de Fiscalização Fazendária para ciência e após, ao Senhor Secretário Municipal da Fazenda para decisão e demais providências.

(...)

(Grifos no original)

5. Em recurso direcionado a esse Conselho, tempestivamente, o contribuinte contrapõe-se à Decisão Administrativa, aduzindo, em resumo, que não há previsão legal para a incidência do valor excedente, e que a integralização de capital para a Holding de Participações seria, total, resguardada da não incidência do ITBI, nos termos do artigo 156, §2º da CF e artigos 36 e 37, do CTN.

6. É o Relatório.

VOTO

7. O Recurso é tempestivo e cumpre os requisitos de admissibilidade.

8. A matéria trazida à discussão já foi bastante debatida nesse Conselho de Contribuintes, acerca da cobrança do ITBI pela municipalidade, em integralização de capital social, onde a empresa não estaria apta em razão da atividade preponderante.

9. Pois bem, caso fosse esse, apenas e nesse momento, o cerne da discussão, antecipo que meu entendimento seria para possibilidade do benefício da imunidade, eis que não há comprovação de que mais de 50% (cinquenta por cento) do faturamento tenha-se dado por locação ou venda de imóveis.

10. Tanto pela documentação juntada, e destacada pelo fisco, verifica-se que não há movimentação financeira nesse sentido e que o ingresso financeiro na empresa Recorrente se dá, em sua maioria, por receitas financeiras decorrentes de aplicação.

11. O indeferimento do Fisco deu-se por entender que não há, de acordo com a natureza da empresa, atividade empresarial que justificasse a imunidade tributária. Nessa linha, alinho-me ao entendimento de que a própria atividade empresarial já está definida pela constituição da sociedade, bem como que não há comprovação de receita operacional decorrente da venda e/ou locação de imóveis próprios e de terceiros.

12. Ademais, entendo que a atividade empresarial não pode ser relativizada. Tal entendimento não é isolado e reverbera no Poder Judiciário, donde trago à colação parte da decisão prolatada na Ação n.º 0316497-36.2015.8.24.0005, de Balneário Camboriú, em que é Autor Inovação S/A – Participações Empresariais e Réu o Município de Balneário Camboriú/SC, julgada em 17/3/2021 e confirmada em Grau de Recurso pela E. 3ª Turma Recursal em 14/06/2023:

(...)

A disciplina constitucional e legal é irrefutável, reconhecendo a imunidade tributária no caso de transferência de imóveis com a finalidade de integralização de capital social, não havendo nenhuma exigência no sentido de que a sociedade empresária não possa permanecer inativa durante o período de aferição dos requisitos constitucionais.

Não se olvida que a interpretação da imunidade tributária deve ser teleológica, isto é, buscar a finalidade da norma constitucional em detrimento da aplicação literal da norma tributária.

Contudo, isso não significa que a interpretação deve englobar parâmetros e requisitos que não estão expressos ou mesmo implícitos na norma, restringindo de forma desarrazoada a previsão constitucional.

Destarte, equivocada a interpretação do réu na esfera administrativa, situação que não encontra, inclusive, respaldo nas Cortes Superiores, como observa-se: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES AO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 156, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, POR MOTIVO DE INATIVIDADE DA EMPRESA AUTORA. REQUISITOS DO ART. 37 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. [...]

4. O acórdão recorrido consignou: "A análise do conjunto probatório permite concluir que a imunidade foi revogada, ao fundamento de que a sociedade Autora esteve inoperante no período de verificação da atividade, de 28/11/2011 a 27/11/2014, consoante Parecer da Secretaria Municipal de Fazenda, as fls. 101. Ocorre que a legislação tributária regulamentadora de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, deve ser interpretada de forma literal, tal como disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, sendo incabível qualquer iniciativa no que respeita à interpretação extensiva e/ou analógica. Nessa toada, a orientação adotada pela Corte Suprema, ao examinar questão semelhante, assentou que "ainda que hipoteticamente confirmada a ausência de atividade econômica, tal circunstância poderia em tese ser atribuída a uma série de eventos, sem que se possa concluir que em todo e qualquer caso possível haveria propósito de desvio ilícito da proteção constitucional." (Ag. Reg. Rec. Ext. n.º 660434/RS, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 6/3/2012). Dessa forma, não se pode presumir que a inatividade da sociedade empresária Autora configura ilicitude ou que sua atividade preponderante seja a compra e venda ou locação de bens imóveis, condição resolutive da imunidade tributária eleita pelo legislador constitucional. (...) Destarte, merece reforma R. Sentença recorrida para que seja declarada a nulidade do débito tributário indicado na Nota de Lançamento n.º 01412/2015, referente ao ITBI do imóvel situado na Av. Epitácio Pessoa, n.º 1.154/501, transferido para a integralização de capital da sociedade Autora, condenando-se o Ente Público a ressarcir as custas processuais efetivamente recolhidas e ao pagamento dos honorários de sucumbência, arbitrados em 8% (oito por cento) sobre o valor da causa, na forma do art. 85, § 3º, II, do CPC. Por estas razões, a Câmara conhece do recurso, dando-lhe provimento para julgar procedente o pedido, declarando a nulidade da Nota de Lançamento n.º 01412/2015." (fls. 283-287, e-STJ, grifei).

5. Já nas razões do Recurso Especial, sustenta-se: "há que se reconhecer que não foram atendidos, de maneira objetiva, os requisitos insculpidos no art. 37 do CTN para o gozo da não incidência, sendo desnecessária a análise da intenção do contribuinte" (fl. 327, e-STJ).

6. O Tribunal estadual não reconheceu estar presente a hipótese fática a que se refere o art. 37 do CTN. Sendo assim, é inadmissível, em Recurso Especial, a análise dos pressupostos fáticos necessários para afastar a imunidade tributária prevista no art. 156, § 2º, da Constituição Federal, em vista do óbice contido na Súmula 7/STJ, que guarda correspondência com a Súmula 279/STF. Precedentes: AgInt no AREsp 780620/RJ, Relator Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe 22/11/2016; e ARE 660.434 AgR/RS, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA do STF, DJe de 20/03/2012

7. Recurso Especial não

conhecido. (REsp 1825794/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2019, DJe 11/10/2019)

Logo, o desvirtuamento da finalidade da sociedade empresária, além de se tratar de alegação que extrapola as razões da revogação da imunidade na esfera administrativa, não pode ser presumido pela Fazenda Pública, como ocorreu no presente caso.

Em situação semelhante, decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo:

APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – ITBI – Pretensão à concessão de imunidade de ITBI diante da transmissão de bem imóvel para a integralização de capital social – Sentença de improcedência – Pleito de reformada sentença – Cabimento – Imóvel transferido para a composição de capital social de empresa recém criada – Imunidade que é concedida à empresa que não tem como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição – Verificação da atividade preponderante da apelante quede ve considerar os 03 (três) anos seguintes à aquisição dos bens – Empresa que permaneceu inativa desde a sua constituição, de maneira que não poderia ter sido cobrado o imposto por se presumir que a apelante tivesse como atividade preponderante as supracitadas atividades – Sentença reformada – APELAÇÃO provida, para reconhecer a imunidade tributária da apelante, com a condenação do apelado ao ônus sucumbencial. (TJSP; Apelação Cível1040969-17.2019.8.26.0053; Relator (a): Kleber Leyser de Aquino; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 11ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 01/10/2020; Data de Registro: 01/10/2020)

Ora, se a sociedade empresária está inativa, é certo que não exerceu nenhuma atividade desde a sua constituição, devendo prevalecer a previsão do contrato social, in verbis:

ART. 3 - A sociedade tem por objeto social a participação societárias em outras empresa, bem como a administração de bens em geral. (Informação n. 04, Evento n. 01)

Ademais, não foi demonstrado qualquer indicativo de que a autora tentou mascarar a finalidade da operação para evitar o recolhimento do imposto, ônus que competia ao Município (art. 373, II, do CPC), despontando de rigor, portanto, a prevalência da presunção de boa-fé.

Frise-se, outrossim, que o art. 37, §1º, do CTN dispõe que uma atividade deve ser considerada preponderante quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente decorrer de tais transações nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição ou nos três anos seguintes à data da aquisição questionada.

Acerca do conceito de preponderância, leciona Hugo de Brito Machado:

Considera-se preponderante a atividade imobiliária quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição decorrer de transações imobiliárias. É o que está dito no § 1º do art. 37 do Código Tributário Nacional.

Pode ocorrer, porém, que na data da aquisição a cujo respeito se questiona a configuração da imunidade, a pessoa jurídica adquirente não esteja operando há dois anos. Neste caso, a preponderância será apurada levando-se em conta os três anos seguintes à data da aquisição questionada.

Como se vê, pode ocorrer que na data da aquisição dos bens imóveis ou direitos a eles relativos já seja possível verificar a configuração ou não da exceção, vale dizer, da circunstância excludente da imunidade. Neste caso, o imposto será devido normalmente.

Pode ocorrer, porém, que só posteriormente se venha a verificar a configuração do suporte fático da norma excepcional excludente da imunidade. Nesse caso, uma vez verificado esse fato, o imposto será devido nos termos da lei vigente na data da transmissão tributada. É o caso de fato gerador que fica a depender de condição." (Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. Atlas: São Paulo, 2007, p. 418/419 - grifei).

À luz de todo o explanado, constata-se que, de fato, não subsistem os fundamentos da decisão administrativa que impôs o recolhimento do ITBI, devendo, portanto, ser desconstituída, pois, como visto, a autora faz jus à imunidade tributária relativamente à integralidade da operação descrita no exórdio.

*Diante do exposto, **JULGO PROCEDENTE** o pedido inicial formulado por **INOVAÇÃO S.A -PARTICIPAÇÕES EMPRESARIAIS** contra o **MUNICÍPIO DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ - SC**, com resolução de mérito, nos termos do art. 487, I, do CPC, para, reconhecendo a imunidade tributária sobre a integralização dos imóveis descritos na inicial, **DECLARAR** a nulidade do Autos de Infrações ns. 037/2015 e 038/2015 e **DETERMINAR** que o réu se abstenha de promover o respectivo lançamento do ITBI ou cancelá-lo, caso já realizado.*

***Promovam-se** as medidas cabíveis para inclusão no fluxo do Juizado Especial da Fazenda Pública.*

(...)

(Grifei)

13. Nada obstante, e para manter a segurança nas decisões desse colegiado, tenho me manifestado que, conforme aplicação do §2º, do artigo 156, da CF/88, c/c artigo 38 do CTN, a aferição da base de cálculo do ITBI, seja pela imunidade absoluta, seja pela relativa, dependendo da atividade preponderante, somente poderá ser avaliado desde que atendido o prazo legal.

14. Apenas para melhor formar o entendimento, trago à colação parte do texto de REDECKER E ANDRADE (2015)¹, publicado na Revista da Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre.

(...)

No que tange ao ITBI, a limitação do poder de tributar encontra-se discriminada no art. 156, parágrafo 2º, do Texto Maior, que prescreve a chamada imunidade tributária do mencionado imposto.

(...)

A supracitada imunidade corresponde à limitação da competência do ente político de tributar determinadas situações fáticas, isto é, a imunidade coincide com o fato de o ente político estar impedido de tributar. Portanto, a imunidade

¹ REDECKER, A. C. e ANDRADE, L. O. *Considerações Sobre o ITBI na Transferência de Imóveis em Realização de Capital*. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre – N. 29 (2015). Porto Alegre: 2015. P. 17.

exclui a incidência do tributo, impedindo a subsunção do fato à norma que geram a exação.

Carvalho (2004, p. 181) define imunidade como “[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

(...)

Conforme anteriormente citado, a norma constitucional prevê a imunidade do ITBI na hipótese de incorporação de bens imóveis no patrimônio da pessoa jurídica quando se der por ocasião da integralização do capital social. Ocorre que, além de instituir o tributo e a sua respectiva imunidade, trouxe-nos também, uma hipótese em que a referida imunidade deve ser afastada, reconstruindo-se a regra matriz de incidência do tributo em comento.

Isso significa que a própria Constituição Federal definiu que a integralização de bens ou direitos sobre imóveis em uma pessoa jurídica, a título de aumento do capital social, estará resguardada pela imunidade do ITBI. Contudo, também esclareceu que tal privilégio poderá ser afastado nos casos em que a pessoa jurídica tiver como atividade preponderante a compra e venda dos bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

(...)

Ocorre que essa preponderância deverá ser observada em três situações distintas: (i) quando a pessoa jurídica iniciar suas atividades após a aquisição do bem; (ii) quando a pessoa jurídica tenha iniciado suas atividades há menos de 2 anos da aquisição do bem; (iii) quando a pessoa jurídica tenha iniciado suas atividades há mais de 2 anos da aquisição do bem.

Nas duas primeiras hipóteses, a preponderância será analisada nos primeiros três anos seguidos da data da aquisição; para a última hipótese a preponderância será analisada nos dois anos anteriores à aquisição e nos próximos dois anos posteriores à aquisição do bem.

Diante do exposto, deduz-se que o critério utilizado para a definição da atividade preponderante é único, sem margens para maiores argumentações.

(...)

15. No presente caso, destaco que a empresa Recorrente iniciou suas atividades em 09/09/2021, convalidando a integralização dos imóveis em 03/10/2023, conforme sua 3ª Alteração Contratual.

16. Dessa feita, aplica-se a regra estabelecida no § 1º do art. 37 do CTN², que determina que a atividade preponderante deverá ser avaliada considerando-se os 2 (dois) primeiros anos anteriores à data da aquisição e os 2 (dois) anos subsequentes à data da aquisição, o que ocorrerá em 03/10/2025, eis que a integralização ocorreu em 03/10/2023.

17. Portanto, para o presente Recurso, **voto** por conhecer e dar-lhe parcial provimento, reformando-se a decisão administrativa 0089/2024/GFSA, para que seja emitida a Certidão Provisória de Não Incidência de ITBI, com fulcro no art. 156, §2º, I da CF/88 e art. 37 do CTN, até que seja possível a verificação da atividade da empresa e manutenção, ou não, da incidência do ITBI.

Balneário Camboriú, 13 de agosto de 2024.

Marcelo Azevedo Santos
Relator

² 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.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.