

**Recurso Tributário nº 423/2024**

**Processo Eletrônico nº 106.241/2023**

Conselheiro Marcelo Azevedo dos Santos – Voto Divergente

## **RELATÓRIO**

1. Por questões de economia processual, e para evitar-se tautologia, aproveito o relatório da E. Relatora Mara Dolzan, que trouxe à discussão todos os pontos necessários para a decisão.

## **VOTO**

2. Antes de adentrarmos à questão central do presente Recurso, e em atenção ao pedido do Recorrente para a emissão da Guia de ITBI com os valores apresentados pelo contribuinte, eis que ultrapassado o prazo estabelecido no art. 2º, do Decreto nº 1.938/89, cabe o seguinte esclarecimento:

2.1. Estabelece referido artigo que a determinação da base de cálculo deveria ser concluída no prazo de 5 (cinco) dias, ou a emissão da Guia de ITBI deveria haver sido feita com a declaração do contribuinte.

2.2. Muito embora o prazo tenha sido extrapolado, entendo que a matéria deveria haver sido discutida antes da finalização do procedimento adotado pelo Fisco para o arbitramento, tendo o Fisco consolidado o referido arbitramento.

2.3. Nada obstante, entendo que, ainda que a referida guia tenha sido expedida extemporaneamente, a emissão de acordo com os valores declarados pelo Contribuinte somente acarretaria maiores prejuízos, seja ao contribuinte, seja ao erário. Isso porque os § 2º e 3º do referido artigo, bem como os princípios que norteiam o Direito Tributário, resguardam ao Fisco o direito de, posteriormente, verificar eventual diferença e lançar o referido valor. Portanto, entendo que o processo deve ser submetido à julgamento com relação à base de cálculo.

3. No que tange ao ponto de discussão no presente Recurso, cinge-se a fixação da base de cálculo conforme avaliação de mercado pelo Município, ou com a manutenção do valor apresentado pelo contribuinte, no que tange à integralização do capital social, independentemente de sua avaliação, em atenção à decisão do Tema 796, do STF, e 1113, do STJ.

4. Cabe ressaltar, apenas, que a integralização de capital decorre de cisão e cuja integralização deu-se em 30/05/2023, conforme contrato social juntado ao Protocolo 98.003/2023.

5. Nada obstante o entendimento desse Conselheiro, no que tange à interpretação do Tema 796, em específico, pela inconstitucionalidade da avaliação, tenho me alinhado aos entendimentos majoritários desse E. Conselho, em razão do princípio da segurança jurídica dos julgados, seja ela decorrente da imunidade absoluta, seja ela decorrente da atividade preponderante, conforme exposto no artigo 156 da CF/88 e no artigo 38, do CTN.

6. Isso, porque, antes de se verificar sobre a imunidade referente à integralização, bem como ao eventual valor, deve-se aguardar o prazo referente à verificação da atividade preponderante. Nesse sentido, tenho decidido pela aplicação do artigo 38. Nesse sentido, tenho constante alinhamento com o entendimento do Conselheiro Evandro Censi, donde reproduzo o voto proferido no Recurso Tributário 420/2023, que utilizo trechos, como razão de decidir:

(...)

*Senhores, o art 156, §2o, I, da cf/88 é taxativo, não incide ITBI sobre a transmissão de bens em realização de capital, tampouco menciona o excedente.*

*Ou seja, não há incidência, logo inexistente fato gerador, sequer base de cálculo.*

*Ressalvado, é claro, os casos da preponderância das receitas oriundas de atividades imobiliárias.*

*CF/88*

*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 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;*

*Ora, entendo que, se um sócio decide integralizar um bem imóvel pelo custo histórico, não há que se falar em fato gerador de ITBI. E vou além, se contabilizar qualquer valor superior ao custo histórico, entendo ser devido ganho de capital, e não ITBI.*

*Sinceramente, e com o mais precioso respeito ao entendimento do fisco e aos que com ele votarem, acho que este tema ainda vai dar muita discussão no futuro, sendo inclusive revisto.*

*Não consigo entender a lógica na criação desta tese em que o STF diz ser devido o ITBI na diferença contabilizada além do custo histórico. Inclusive naquele Recurso, o Ministro Marco Aurelio(relator) havia proferido voto com o mesmo entendimento que o meu, pela não incidência, sendo acompanhado por mais 3 ministros.*

*(...)*

*Porém, como o tema 796 trata-se de repercussão geral, entendo que, em casos semelhantes, ou seja, quando houver contabilização de valores superiores a integralização (a exemplo de Reserva de Capital), aí sim poderá o fisco lançar o ITBI.*

*(...)*

*Assim, entendo não haver a incidência do ITBI na integralização de bens feita pela Recorrente, desde que observado o disposto no art 37 do CTN, devendo ser emitida desde já apenas uma certidão provisória de não incidência, com validade até o decurso do prazo estipulado em lei para aferição da atividade preponderante.*

7. Valho-me, também, dos argumentos apresentados pelo E. Conselheiro Daniel Brose Herzmann, no Recurso Tributário 408/2023, que reproduzo:

*(...)*

*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.*

*Nesse contexto, entendo que, independentemente do objeto social previsto no ato constitutivo da sociedade, a aplicação da referida regra pressupõe, indispensavelmente, a aferição da atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente, o que só pode se dar, de forma definitiva, após o integral transcurso do período de análise a que se refere o art. 37, §2o, do Código Tributário Nacional.*

*(...)*

*Portanto, diante da ausência de dispositivo legal que excepcione a regra contida no referido dispositivo (segundo o qual a análise da preponderância demanda, essencialmente, o transcurso do período de dois ou de três anos) para os casos em que o objeto social da pessoa jurídica é composto exclusivamente por atividades imobiliárias, conforme defende a autoridade de primeira instância, entendo que o lançamento do imposto só poderá ser efetivado na hipótese de constatado, após transcorrido o período de análise de três anos, que a atividade desempenhada pela pessoa jurídica nesse período foi preponderantemente imobiliária, tal como preceitua a Lei.*

*(...)*

*Por fim, ressalto que o presente posicionamento não implica reconhecimento da imunidade pleiteada, mas tão somente do direito de obter a análise definitiva acerca da atividade preponderante após o integral transcurso do período a que*

*se refere o art. 37, §2º, do CTN, bem como de, enquanto não findo tal prazo, obter a certificação provisória da não incidência do imposto.*

(...)

8. Assim, considerando-se que a recorrente RMN PARTICIPAÇÕES LTDA., foi constituída em 09/06/2021, e a integralização do capital, por meio dos imóveis, ocorreu em 30/05/2023, aplica-se o § 2º, do artigo 37, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

§ 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.

9. Ou seja, é necessário aguardar-se o período de 3 (três) anos posteriores ao da integralização, para verificação da imunidade, conforme estabelecido no referido § 2º do art. 37, do Código Tributário Nacional.

10. Portanto, para o presente voto, e considerando-se o cotejo dos documentos apresentados, **voto** por conhecer do Recurso e dar-lhe parcial provimento, reformando-se a decisão administrativas 0737/2023/GFSA, para que seja emitida a Certidão Provisória de Não Incidência de ITBI, sem qualquer cobrança de excedente 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 preponderante e manutenção, ou não, da não incidência do ITBI.

Balneário Camboriú, 4 de junho de 2024.

---

**Marcelo Azevedo Santos**