



Sessão do dia 30 de novembro de 2006.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 7.007

Recorrente: **MONTREAL NEGÓCIOS LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**

Representante da Fazenda: **SÉRGIO DUBEUX**

Designado para redigir o voto vencedor: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA
GUIMARÃES**

***ITBI – IMUNIDADE – INCORPORAÇÃO DE
IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL
– PREPONDERÂNCIA DE RECEITAS
IMOBILIÁRIAS – INAPLICABILIDADE***

A verificação da preponderância das receitas imobiliárias auferidas pela incorporadora adquirente acarreta a incidência do ITBI sobre a respectiva transmissão, sendo inaplicável à espécie o instituto da imunidade. Recurso voluntário improvido. Decisão por maioria.

***IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS
IMÓVEIS***

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 107/108, que passa a fazer parte integrante do presente.

“MONTREAL NEGÓCIOS LTDA., já devidamente qualificada, recorre a este Egrégio Conselho, tendo em vista a decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários — F/CRJ, que em 28.06.04, JULGOU IMPROCEDENTE a impugnação apresentada à Nota de Lançamento do Imposto sobre a Transmissão de Imóveis e de Direitos a Eles Relativos, realizada Inter-Vivos, por Ato Oneroso — ITBI, que inaugura o presente, mantendo-a integralmente.





Acórdão n° 9.286

DOS FATOS E DO DIREITO

O lançamento objeto do presente se deu em decorrência de ingresso de imóvel no capital da Recorrente por incorporação em realização de capital do sócio Montreal Empreendimentos, Comércio e Indústria S/A, então transmitente.

Por meio de procedimento próprio, de pedido de reconhecimento de não-incidência tributária (proc. n.º 04/322.480/97, ora acompanhando o presente), a administração fazendária municipal reconheceu o direito, sob condição resolutória. O implemento da condição consistia — e, como de regra, consiste — em que não houvesse predominância de receitas indicativas de operações imobiliárias no conjunto das receitas operacionais da adquirente no prazo determinado em lei.

Vencido o prazo legal — na espécie, três anos, haja vista que se tratava de constituição de empresa nova —, verificou-se que, no período apurável, a soma das receitas de vendas e/ou locações imobiliárias eram preponderantes (representavam 85,35% — oitenta e cinco inteiros e trinta e cinco centésimos por cento — da receita total operacional da adquirente).

Com base nestes fatos, efetuou-se o lançamento, conforme a peça inaugural do presente.

Irresignada, às fls. 18/20, a empresa — sujeito passivo da obrigação tributária em comento — proclamou seu inconformismo, fundada, essencialmente, no argumento de que a apuração da preponderância não retratava a realidade operacional da empresa, porquanto seriam *extraordinárias* as receitas decorrentes da venda do próprio imóvel objeto do presente lançamento.

Uma vez inalterada a exação fiscal pela autoridade *a quo*, com fundamento no parecer de fls. 92/95, tempestiva e devidamente representada, a empresa ofertou suas razões de recurso, onde repete, *ipsis litteris*, a peça apresentada na fase impugnatória.”

A Representação da Fazenda opina pelo improvimento do recurso voluntário.

É o relatório.



Prefeitura do Rio

Este investimento
vale ouro para
a Cidade.



VOTO VENCIDO
Conselheiro **RELATOR**

Voto pelo provimento do presente recurso voluntário, com base no art. 146, inciso II e III e 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal e art. 37, § 1º do Código Tributário Nacional.

A questão central do presente litígio é saber quais tipos de receitas percebidas por uma determinada pessoa jurídica serão consideradas como operacionais ou extraordinárias. Tal definição é de suma importância no que tange a incidência do imposto em questão, pois o CTN em seu artigo 37, § 1º, exclui as receitas extraordinárias do cálculo de preponderância da atividade exercida pelo pretense sujeito passivo.

Visando ao fomento da atividade empresarial no Brasil, a Constituição Federal concede imunidade do ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, assim como sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Veda, todavia, o gozo dessa imunidade àquelas empresas adquirentes que tiverem como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (CF Art. 156 § 2º).

Ressalte-se que a referida norma constitucional é de eficácia contida ou, como classifica Maria Helena Diniz, de eficácia relativa, restringível. Nos ensina a mestra que “as normas de eficácia contida (como classifica) José Afonso da Silva, (...), por serem de aplicabilidade **imediate ou plena**, embora sua eficácia possa ser reduzida, restringida nos casos e na forma que a lei estabelecer, (...), são normas de aplicação imediata mas passíveis de restrição.”

Desta sorte, corroborando tal entendimento doutrinário, o supra-citado mandamento constitucional terá sua incidência circunscrita ao âmbito da Lei Complementar competente para legislar nesse sentido, por força do disposto na própria Carta Magna, em seu art. 146, *in verbis*:



Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

[....]

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

[....]

Recepcionado pela atual Constituição como se Lei Complementar fosse, o Código Tributário Nacional, atendendo a este mandamento constitucional, no que diz respeito ao presente caso, legislou sobre o ITBI, indicando sua hipótese de incidência, contribuinte, delimitando quando se dará a ocorrência do fato gerador etc.

Cumpre-nos, então, a fim de entender a sistemática do referido tributo, analisar os artigos 36 e 37 do Código Tributário Nacional:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I – quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

[....]

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.

[....]



Acórdão nº 9.286

Vemos então que somente não fará jus à imunidade contida no artigo 156, § 2º, inciso I, regulamentada pelo Código Tributário Nacional nos artigos supra-citados, a pessoa jurídica que tiver mais da metade de sua **receita operacional** proveniente de da venda ou locação imobiliária ou de direitos a eles relativos.

Nesse sentido traz o CTN, que tem natureza jurídica de Lei Complementar, a limitação ao poder de tributar, estabelecendo qual será a hipótese de incidência do tributo em questão, conforme lhe fora atribuído pela Constituição, no já citado artigo 146.

A Legislação desta municipalidade, ao definir a hipótese de incidência do ITBI no seu artigo 6, § 2º da Lei nº 1.364, suprimiu o termo **operacional**, alargando a hipótese de incidência do tributo em comento, incorrendo, portanto, em flagrante ilegalidade. *In verbis*:

Art. 6º. O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos quando:

[...]

§ 2º – Caracteriza-se a atividade preponderante quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita do adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos posteriores à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

Não poderia a legislação municipal ter aumentado a hipótese de incidência além do estipulado pela Lei Complementar, ou seja pelo próprio Código Tributário Nacional, invadindo competência exclusiva deste outorgada pela Lei Maior.

Assim, torna-se necessário fazer uma interpretação restritiva da norma local a fim de adequá-la aos preceitos legais, através da adoção do entendimento de que refere-se a lei local às receitas operacionais percebidas pela pessoa jurídica, como dispõe o Diploma Legal complementar da Constituição.

Nesse contexto, a fim de eliminar quaisquer dúvidas quanto à interpretação dos termos, recorri ao glossário “Vocabulário Jurídico”, De Plácido e Silva, Ed. Forense, vol. IV, pág. 1300:

Receita operacional: é aquela advinda de atividades consoantes com o objetivo-fim perseguido pela pessoa jurídica. Não computam-se àquelas receitas incidentais que possuam caráter eventual, extraordinário, mas tão somente as que possuem identidade com animus faciendi da empresa, por consubstanciarem sua regular atividade empresarial.





Em suma, podemos entender como receita operacional a receita proveniente do exercício das atividades-fim do estabelecimento, que estejam relacionadas ao objetivo social da empresa. Faz-se mister, então, analisar o contrato social da empresa recorrente, a fim de identificar-se o seu objeto social.

Consta na cláusula 2ª do seu contrato social, *in verbis*:

Cláusula 2ª – Objeto Social – O objeto da sociedade é a administração de bens próprios e a participação no capital de outras sociedades

Assim, vê-se que a empresa recorrente não tem por objetivo social a compra e vende de imóvel, locação ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição. Destina-se a recorrente a participar de capital de outras sociedades, em razão de consórcios que suas sócias formavam com terceiros. Não inclui-se por este motivo a receita que adveio da venda do imóvel com o qual uma das suas sócias integralizou sua quota de capital.

Para ilustrar melhor o caso em tela, analisemos o quadro demonstrativo constante de folhas 45, processo apensado de reconhecimento de não-incidência, de nº 04/322.480/1997 (Tabela B anexa).

No ano da venda do imóvel em questão, creio ter havido uma incorreção no quadro demonstrativo elaborado pela autoridade fazendária. Foi considerado a título de receita operacional tanto o valor final de venda do imóvel quanto o lucro imobiliário, ou seja a diferença entre o que foi capitalizado (R\$ 2.019.528,00) e vendido (R\$ 2.100.000,00), no valor de R\$ 80.472,00 reais.

Tal entendimento traduz-se numa dupla valoração de um mesmo fato, já que não se poderia atribuir, como receita percebida pela empresa recorrente, ao mesmo tempo, o valor pelo qual o imóvel foi vendido e o lucro advindo desta mesma venda. Ou se entende que a RECEITA é o valor total da venda, como parece ser a posição da Fazenda, OU se entende-se que a RECEITA é apenas o LUCRO IMOBILIÁRIO, descontando-se do valor da venda, aquele pelo qual o imóvel foi capitalizado, como é o entendimento do Relator. O que não pode é contabilizar ambos os valores ao mesmo tempo.

Ainda para ressaltar a posição, cabe lembrar que a compra e venda de imóveis não faz parte da atividade ordinária da empresa, não incorrendo assim no cálculo pertinente às receitas operacionais.





Acórdão nº 9.286

Vemos então que, para sanear os vícios encontrados no cálculo elaborado pela autoridade administrativa, precisaríamos adotar duas medidas distintas:

- separar as receitas operacionais das extraordinárias, incluindo a retirada do valor de R\$ 80.472,00 reais das receitas operacionais referente ao período de 01/04/1997 à 31/12/1997, já que este é o lucro advindo da venda do imóvel capitalizado, e incluí-lo entre as receitas extraordinárias percebidas no mesmo período; e
- adotar a título de receita extraordinária não o valor final de venda dos imóveis durante o período analisado, e sim o lucro obtido com a venda. Do contrário, presumir-se-ia que a empresa recorrente adquiriu gratuitamente os dois imóveis que foram vendidos durante o período analisado.

Corrigida esta incongruência, vemos que, atendo-se a análise de suas receitas operacionais, de acordo com a Tabela A, anexa a este voto, não se obtém a preponderância de 50% ou mais de receitas provenientes de vendas de imóveis, já que estas correspondem a pouco mais de 20 %.

Diante do exposto reforço meu voto pelo PROVIMENTO do presente recurso voluntário, desconstituindo-se a Nota de Lançamento nº 0563/04.

VOTO VENCEDOR
Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

Peço vênias para não acompanhar o voto do eminente Conselheiro Relator.

A questão é mais simples do que aparenta.

O significado da expressão “*receita operacional*”, para os fins do § 1º do art. 37 do Código Tributário Nacional, se encontra no próprio § 1º do art. 37 do citado Código, segundo o qual:



Prefeitura do Rio

**Este investimento
vale ouro para
a Cidade.**



Art. 37 – [...]

§ 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.

Ora, ao afastar a não incidência do ITBI, *quando mais de 50% da receita operacional decorra de transações mencionadas neste artigo, o Código manifestamente incluiu as transações mencionadas neste artigo na determinação da receita operacional.*

Não pode ser outra a interpretação lingüística, lógica e sistemática da expressão “*receita operacional*”, repita-se, para que se considere “*caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo*”, independentemente do significado que possua, para efeito diversos, em outras leis ou outras ciências.

A essa conclusão se chega, igualmente, por meio da interpretação histórica e da teleológica ou finalística.

A interpretação das leis tributárias, notadamente quando regulem disposições constitucionais, há de buscar o fim a que se destina a norma, não se admitindo interpretação estrita que entrave a realização plena do escopo visado pela regra, conforme ensinam, dentre outros, CARLOS MAXIMILIANO, em sua clássica, “*Hermenêutica e Aplicação do Direito*” (FORENSE, Rio de Janeiro, 1988, págs. 313/314), citada no parecer da Representação da Fazenda.

O mestre italiano EZIO VANONI, em obra fundamental sobre o assunto, que mereceu ser traduzida por ninguém menos do que RUBENS GOMES DE SOUSA (E. Financeiras, Rio de Janeiro, sem data, págs. 242/243), salienta a importância do exame da *ratio legis*, doutrinando:

O primeiro passo que o intérprete deve dar, para passar do estudo dos elementos exteriores da norma à compreensão do seu conteúdo efetivo, consiste em apurar a finalidade específica que o preceito se propõe realizar e o caminho através do qual a lei pretende realizar o seu fim.



Acórdão nº 9.286

No campo do direito tributário, talvez mais do que em outros ramos do direito, impõe-se, para uma exata compreensão da norma, o estudo das finalidades que esta se propõe. A dificuldade de regular fenômenos em contínuo movimento, como são os da vida econômica, através da fórmula da lei, faz com que somente seja possível atribuir à norma do seu inteiro alcance, quando se leve em conta a a função que a lei pretende exercer e os fins visados. Somente o conhecimento do espírito que anima a lei permite superar as dificuldades decorrentes da imperfeita formulação da norma, corrigir as contradições decorrentes de oposições verbais entre diferentes preceitos jurídicos, e vencer as incertezas que surgem sempre que seja necessário trazer os fenômenos da vida prática, sempre diferentes e variáveis, para debaixo do império de uma norma cuja formulação permanece inalterada.

O benefício fiscal ora previsto no art. 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 foi instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, sob aplausos dos tributaristas, economistas e empresários, por excluir da incidência do imposto de transmissão a incorporação de bens imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, permitindo a utilização desses imóveis para instalação ou ampliação dos estabelecimentos industriais, comerciais e prestadores de serviços, favorecendo assim o desenvolvimento das atividades produtivas.

Merece transcrição o comentário de ALIOMAR BALEEIRO (Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 11ª ed., págs. 271/273) citado no parecer da Representação da Fazenda:

A origem da não incidência, constante do art. 36 do CTN, é a Emenda Constitucional nº 18/65, mas os textos constitucionais posteriores repetiram-na.

[...]

A Emenda Constitucional nº 18/65, do ponto de vista econômico, contém várias disposições de política fiscal endereçadas às modificações conscientes da conjuntura e das estruturas, **visando ao desenvolvimento econômico**. A exclusão do imposto nas transmissões para formação de empresas, sob a forma de pessoas jurídicas, notadamente sociedades anônimas, é uma delas, protegendo-se, também, a desincorporação, desde que os bens voltem ao patrimônio dos que as incorporaram à firma.

[...]

A interpretação deve levar em conta o objetivo da disposição, que pretende facilitar as incorporações e fusões, no pressuposto de que elas imprimem eficiência às empresas.





Acórdão nº 9.286

No mesmo sentido, já se manifestava BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (Sistema Tributário da Constituição de 1969, RT Editora, S. Paulo, 1973, pág. 350):

Quanto à regra da não incidência sobre transmissão de bens ou de direitos para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, a mesma é consentânea com conceitos práticos. De certa forma, a simples incorporação de um bem imóvel ao ativo de uma empresa comercial ou industrial jamais pode figurar na categoria dos negócios imobiliários de uso corrente. **A finalidade da exceção é afastar entraves à formação e reorganização de sociedades, de tanto interesse para um País em desenvolvimento. Salienta o Relator da Comissão oficial para elaboração da Emenda Constitucional nº 18, que a medida justifica-se “para afastar um entrave à formação e reorganização de sociedades, hipóteses em que a transmissão representa menos uma alienação de patrimônio que uma medida visando à sua melhor exploração econômica”.**

[....]

A ressalva da atividade preponderante é óbvia. Destina-se a evitar lacunas ou injustiça fiscal (se a regra geral da incidência do imposto prevalecesse, haveria isenção fiscal para as pessoas jurídicas que trabalham com imóveis).

O Prof. RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário, RENOVAR, Rio de Janeiro, 10ª ed., pág. 360), igualmente, ensina:

A CF estabelece que o imposto 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 decorrentes 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 (art. 156, § 2º, I). Trata-se de não-incidência constitucionalmente qualificada, ditada por motivos conjunturais, inconfundível com a imunidade, que protege os direitos humanos. **O objetivo da norma superior é promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas.** O CTN regulamenta o dispositivo constitucional, descendo a minúcias (arts. 36 e 37).

Diante da lição dos mestres, conclui-se que não se pode dar à Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional e à lei municipal interpretação que colida com seu objetivo de estimular a incorporação de imóveis para o desenvolvimento das empresas e o exercício de suas atividades, e não para sua utilização como mercadorias.



Prefeitura do Rio

Este investimento
vale ouro para
a Cidade.



Acórdão nº 9.286

Desse modo, todos os elementos de interpretação recomendados pela hermenêutica jurídica levam à conclusão de que, no total das receitas operacionais, para apuração da atividade preponderante e confirmação do benefício constitucional, se inclui o produto da venda e da locação de imóveis.

Sendo inquestionável e inquestionado que, no caso dos autos, o montante das receitas imobiliárias supera, de muito, a 50% do total das receitas operacionais, não faz jus a Recorrente ao benefício constitucional.

Em conclusão, voto pelo IMPROVIMENTO do recurso voluntário.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **MONTREAL NEGÓCIOS LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES.

Vencidos os Conselheiros RELATOR e MARCO AURELIO ARRUDA DE OLIVEIRA, que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do primeiro.



Prefeitura do Rio

Este investimento
vale ouro para
a Cidade.



PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO
SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 04/322.062/2004
Data da Autuação: 17/03/2004
Rubrica: fls.: 117

Acórdão nº 9.286

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2006.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON
CONSELHEIRO RELATOR

FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES
CONSELHEIRO



Prefeitura do Rio

**Este investimento
vale ouro para
a Cidade.**