

Acórdão nº 18.199

Sessão do dia 01 de dezembro de 2022.

Publicado no D.O. Rio de 08/02/2023

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 19.864

Recorrente: **OCATABA S.A.**

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

Relatora: Conselheira **LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ**

Representante da Fazenda: **RENATO DE SOUZA BRAVO**

**ITBI – NÃO INCIDÊNCIA – INCORPORAÇÃO
DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL –
EMPRESA INATIVA – INAPLICABILIDADE**

A inatividade da pessoa jurídica adquirente de imóvel por incorporação ao capital social, nos períodos definidos nos §§ 2º ao 4º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988, acarreta a inaplicabilidade da não incidência do ITBI prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição da República. Inteligência da Súmula Administrativa 15. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

**IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS
IMÓVEIS**

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 207/210, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por OCATABA S.A., em fls. 167/195, em face da decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, de fls. 157/160, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e determinou a redução da base de cálculo do ITBI para R\$ 4.992.000,00 (quatro milhões, novecentos e noventa e dois mil reais), mantendo a Nota de Lançamento nº 674/2021, relativa ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) incidente sobre a transmissão do imóvel inscrito sob o nº 0.725.962-5, localizado na Rua Erere, 22, Cosme Velho, ao patrimônio da Recorrente em integralização ao seu capital social, com a redução da base de cálculo determinada.

Acórdão nº 18.199

O presente contencioso foi instaurado a partir da impugnação ao lançamento do ITBI referente à incorporação do imóvel acima identificado ao patrimônio da requerente em realização de capital.

Por meio do processo nº 04/451.439/2016, a requerente solicitou o reconhecimento da não-incidência do ITBI sobre a transmissão de quatro imóveis ao seu patrimônio em integralização ao capital social pelo sócio Flávio de Oliveira Ferreira e sua mulher Heloisa Marcondes de Oliveira Ferreira.

No âmbito do referido processo, o então Gerente da F/SUBTF/CET-1 deferiu o reconhecimento do benefício sob condição de posterior verificação da atividade preponderante da empresa, conforme determinações contidas no art. 6º, inciso I e §§ 1º a 5º, da Lei nº 1.364/1988, conforme parecer e decisão de fls. 36/38 do processo nº 04/451.439/2016, e emitiu os Certificados Declaratórios nº 401/2016 e nº 402/2016 (fls. 39/40 do processo nº 04/451.439/2016).

Em 16/03/2021 (fls. 85-v do processo nº 04/451.439/2016), a empresa foi intimada a trazer seus demonstrativos de receitas e despesas para verificação da atividade preponderante no período compreendido entre 15/02/2014 e 14/02/2018, conforme intimação de fiscalização de atividade preponderante nº 0010/2021 (fls. 83 do processo nº 04/451.439/2016).

Apresentado o *pen drive* (fls. 87 do processo nº 04/451.439/2016), foram dele extraídos os arquivos cujos documentos passaram a compor as fls. 92/108 do processo nº 04/451.439/2016, os quais levaram a autoridade lançadora a concluir que a ora Recorrente não apresentou registro de receitas em todo o período de verificação da atividade preponderante. A esse respeito, devem-se destacar as “*declarações de ausência de faturamento*” de fls. 104/108 do referido processo, as quais se referem, respectivamente, aos exercícios de 2014 a 2018. Com base em tal constatação foi lavrada a Nota de Lançamento do ITBI de que trata o presente contencioso, conforme se verifica a partir da manifestação da autoridade competente em fls. 113 do processo nº 04/451.439/2016.

Ao tomar ciência do lançamento, a contribuinte impugnou-o, em fls. 84/96-v, em seu bojo impugnando também o valor venal do imóvel para fins de lançamento do ITBI.

Em fls. 117, a autoridade lançadora prestou informação fundamentada nos termos do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, reiterando a sua manifestação de fls. 113 do processo nº 04/451.439/2016, com vistas a ver mantida a Nota de Lançamento guerreada.

Em fls. 119, o titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, percebendo que o órgão técnico de avaliação não foi ouvido acerca da impugnação do valor venal do imóvel, determinou que os autos fossem baixados para oitiva do referido órgão.

Em fls. 120, a Assessora-Chefe da Assessoria de Avaliações e Análises Técnicas notificou o contribuinte a fim de que este fizesse o aditamento de sua peça de impugnação, com vistas a:

Acórdão nº 18.199

– esclarecer as razões de não concordância com o valor da base de cálculo do ITBI;

– juntar laudo de avaliação referente ao imóvel, contemporâneo à data do fato gerador, tendo em vista que os laudos juntados aos autos (fls. 30/46 e 104/113) referem-se à data e imóvel diversos);

Notificado da exigência, o contribuinte trouxe aos autos a petição de fls. 123/125 e o laudo de avaliação de fls. 140/151, que atribuiu ao imóvel, na data de 20/08/2021, o valor de R\$ 3.200.000,00 (três milhões e duzentos mil reais).

O órgão técnico manifestou-se em fls. 154/156, concluindo pela avaliação do imóvel na data de 15/02/2016 (data em que emitido o boletim de subscrição de ações da ora Recorrente por meio de imóveis, dentre os quais o imóvel em tela) no valor de R\$ 4.992.000,00 (quatro milhões e novecentos e noventa e dois mil reais).

Com base no parecer de fls. 157/159-v, o titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e determinou a redução da base de cálculo do ITBI para R\$ 4.992.000,00 (quatro milhões, novecentos e noventa e dois mil reais), mantendo a **Nota de Lançamento nº 674/2021**, relativa ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) incidente sobre a transmissão do imóvel inscrito sob o nº **0.725.962-5**, localizado na Rua Erere, 22, Cosme Velho, ao patrimônio da Recorrente em integralização ao seu capital social, com a redução da base de cálculo determinada, conforme decisão de fls. 160.

Em seu Recurso Voluntário, manejado em fls. 167/195, a Recorrente contrapôs-se à decisão de primeira instância repisando os argumentos expendidos em sede de impugnação. Alegou na peça recursal, em síntese, que:

– a não incidência do ITBI na hipótese de incorporação de bem imóvel em realização de capital não é condicionada à verificação de atividade preponderante da empresa, conforme restou estabelecido pelo STF quando do julgamento do RE 796.376/SC, que sob o rito da Repercussão Geral fixou a tese de que *“a imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”*, originando o Tema 796;

– a cassação da não incidência do ITBI anteriormente reconhecida não pode se dar a partir de presunção adotada pelo Fisco acerca da existência de atividade imobiliária preponderante;

– mesmo considerando a hipótese da imunidade de que cuida o presente contencioso ser condicionada à análise da atividade preponderante da Recorrente, ainda assim a sua inatividade não teria o condão de afastar a não incidência do ITBI, porquanto não configurada atividade imobiliária preponderante;

– o lançamento em tela, feito com base na inatividade da Recorrente, respalda-se em presunção inadmissível;

Acórdão nº 18.199

– a inatividade não caracteriza a impossibilidade de aferição da atividade preponderante da Recorrente, mas propriamente a constatação objetiva de que não houve qualquer atividade por parte da Recorrente no período em questão;

– ainda que mantida a Nota de Lançamento guerreada, os acréscimos moratórios aplicados mostram-se confiscatórios;

– o termo inicial para cômputo da mora não pode ser data anterior àquela em que encerrada a condição suspensiva ao lançamento (período de apuração da atividade preponderante);

– por fim, manteve a sua irresignação quanto ao valor atribuído ao imóvel para fins de lançamento do ITBI, ainda que revisto pela decisão recorrida, não trazendo aos autos nenhum novo elemento a esse respeito, além do laudo de fls. 140/151, que atribuiu ao imóvel, na data de 20/08/2021, o valor de R\$ 3.200.000,00 (três milhões e duzentos mil reais), já objeto da manifestação por parte do órgão técnico em fls. 154/156, cuja conclusão foi fundamento para a decisão do titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e determinou a redução da base de cálculo do ITBI para R\$ 4.992.000,00 (quatro milhões, novecentos e noventa e dois mil reais).”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por OCATABA S.A. à decisão de primeira instância, às fls. 160, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e determinou a redução da base de cálculo do ITBI, que passou a ter o valor de R\$ 4.992.000,00 mantendo pela diferença a Nota de Lançamento nº 674/2021 relativa ao ITBI incidente sobre a transmissão do imóvel localizado na rua Ererê, 22, Cosme Velho, ao patrimônio da Recorrente em realização de capital.

Através do processo nº 04/451.439/2016 a Recorrente obteve o reconhecimento da não incidência do ITBI, sob condição resolutória de posterior verificação de sua atividade preponderante.

Após o decurso do prazo legal, a Recorrente foi intimada a apresentar os documentos necessários à apuração da preponderância de suas atividades econômicas.

Acórdão nº 18.199

Apresentados os documentos e após a sua análise, foi constatado que a Recorrente não apresentou qualquer receita em todo o período de verificação da atividade preponderante, caracterizando-se a sua inatividade, fato que ensejou o lançamento do crédito tributário do ITBI incidente sobre a transmissão do imóvel em incorporação ao seu patrimônio.

A Recorrente se insurge contra a decisão de primeira instância e contra a Nota de Lançamento. O assunto não é novo neste Conselho. São reiteradas as decisões em casos análogos e não fazem sentido as alegações apresentadas, pelos motivos que a seguir expomos.

A Constituição Federal, em seu art. 156, II, dá aos Municípios a competência para instituir impostos sobre a transmissão “intervivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, entretanto, em seu inciso I, exclui a incidência 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 móveis ou arrendamento mercantil.

O art. 37 do Código Tributário Nacional estabelece:

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.

É importante que se tenha em mente a finalidade da imunidade que a Recorrente pretende ver reconhecida. Com essa imunidade a Constituição facilita a formação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades empresariais, porque no exercício de suas atividades elas contribuem com o desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República, conforme expresso no art. 3º da própria Constituição Federal.

Na mesma linha que dispõe o Código Tributário Nacional, a Lei Municipal nº 1364/1988 estabelece as condições para que a não incidência do ITBI seja reconhecida e mantida no âmbito do Município do Rio de Janeiro:

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

I – incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital;

II – decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica;

[...]

Acórdão nº 18.199

§1º O disposto nos incisos I e II não se aplica quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda de bens imóveis ou direitos a eles relativos, a locação de bens imóveis, a cessão de direitos relativos a bens imóveis ou o arrendamento mercantil.

§2º Caracteriza-se a atividade preponderante, quando mais de cinquenta por cento da receita do adquirente nos dois anos anteriores e nos dois anos posteriores à aquisição, decorrem de transações mencionadas no parágrafo anterior.

[...]

Este Conselho vem decidindo nesse sentido legal, pacífica e unanimemente, fato que gerou a edição de sua Súmula 15:

Súmula 15

A inatividade da pessoa jurídica adquirente de imóvel por incorporação ao capital social, nos períodos definidos nos §§2º ao 4º do art. 6º da Lei nº 1364/1988, acarreta a inaplicabilidade da não incidência do ITBI prevista no inciso I do §2º do art. 156 da Constituição da República

Reforçando o teor da Súmula 15, ressaltamos que o E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro tem decidido reiteradamente pela inaplicabilidade da não incidência quando verificada a inatividade da empresa. Entre os inúmeros julgados nesse sentido, destacamos a Apelação Cível 0255132-60.2017.8.9.0001 julgada em 05.02.2020, pela Décima Sétima Câmara Cível, sendo Relator o Desembargador Wagner Cinelli de Paula Freitas, e transcrevemos a ementa:

Direito Tributário. Ação de anulação de débito de ITBI. Transferência de bem imóvel para integralização de capital.

Sentença de improcedência. Inoperância da empresa apelante desde a sua constituição e ao longo de todo o período de verificação da atividade preponderante. Impossibilidade de apuração pelo fisco. Art. 156 §2º, inciso I da CRFB/88 c/c artigos 36 e 37 do CTN. Burla ao escopo legal de fomento da atividade econômica empresarial e social. Imunidade tributária que não se presta à simples transferência de propriedade. Obrigação tributária devida. Acerto da sentença. Recurso a que se nega provimento.

Como se entende da ementa transcrita, não há como acatar a alegação de que a não incidência do ITBI fere a Constituição, quando se constata a inatividade da pessoa jurídica. Ao contrário, vem ao encontro da norma constitucional.

No que se refere à alegação de que os acréscimos moratórios aplicados no presente caso seriam confiscatórios, ressaltamos que as regras inerentes à aplicação de acréscimos moratórios decorrem da aplicação direta da lei. Há que ser observado o teor da Súmula 06 deste Conselho, que assim dispõe:

Acórdão nº 18.199

As multas cominadas no Código Tributário Municipal não infringem a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco, nem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por fim, deve-se esclarecer que o termo inicial para o cômputo da mora é a data final estabelecida como vencimento do imposto, na hipótese em que este não tenha sido pago ou o crédito não tenha sido garantido por meio de depósito.

Por todos os motivos expostos, NEGOU PROVIMENTO ao recurso apresentado, ficando mantida a decisão recorrida.

DECLARAÇÃO DE VOTO Conselheiro **GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS**

O tema em questão é conhecido por este Colegiado, o qual possui reiteradas decisões no sentido de não afastar a não incidência do ITBI quando a pessoa jurídica adquirente do imóvel estiver inativa¹. Inclusive, essa é a inteligência da Súmula Administrativa nº 15 e 16, *in verbis*:

SÚMULA 15: A inatividade da pessoa jurídica adquirente de imóvel por incorporação ao capital social, nos períodos definidos nos §§ 2º a 4º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988, acarreta a inaplicabilidade da não incidência do ITBI prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição da República.

Assim, uma vez que a própria Recorrente sustenta a manutenção da não incidência do ITBI em virtude de sua **inatividade empresarial**, torna-se obrigatória a aplicabilidade das referidas Súmulas Administrativas acima citadas, para concluir pelo desprovimento do presente Recurso Voluntário. Essa é a inteligência do art. 103-A do Decreto nº 14.602/1996, *verbis*:

Art. 103-A. O Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro poderá baixar súmulas administrativas de jurisprudência, na forma estabelecida no seu Regimento Interno. (Dispositivo acrescentado pelo Decreto Rio nº 45.914, de 02 de maio de 2019)

§ 1º As súmulas do Conselho de Contribuintes terão efeito vinculante em relação aos membros do colegiado, até ulterior revisão.

¹ ITBI – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL – INATIVIDADE DO ADQUIRENTE – INCIDÊNCIA

A inatividade do adquirente, nos períodos definidos no art. 6º da Lei nº 1.364/1988, acarreta a inaplicabilidade da não incidência sob condição prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição da República. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

(Acórdão nº 16.819. Sessão do dia 30 de maio de 2019. Recurso Voluntário nº 16.497)

(grifos nossos)

Acórdão nº 18.199

Em que pese o entendimento cristalizado pela Súmula Administrativa acima, ao qual me curvo por obrigação regimental, entendo pertinente esclarecer alguns pontos sobre o posicionamento pessoal deste Relator acerca do tema.

A **regra** de imunidade eleita pelo Constituinte originário no art. 156, §2º, inciso I, da CRFB e tratadas, em âmbito legal, pelos arts. 36 e 37, do CTN, não impõe obrigações outras ao sujeito passivo, senão “*integralizar o imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica, em pagamento de capital nela subscrito ou no momento da incorporação ou fusão de uma pessoa jurídica por outra*”.

A **exceção à regra** (que é a não incidência do ITBI nas hipóteses de incorporação de imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica) veda a preponderância de atividade imobiliária pela pessoa jurídica que se valer da norma isentiva.

Nesse particular, os próprios parágrafos do art. 37 do CTN trataram de delimitar o conceito de “atividade preponderante”, como se vê a seguir, *verbis*:

[...] § 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 subseqüentes 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. [...]

Portanto, diante dos dispositivos legais acima expostos, entendo que a norma isentiva do ITBI, que deve ser interpretada restritiva e literalmente, nos termos do art. 111, do CTN, constitui **a regra** e não impõe a continuidade ou lucratividade de atividade econômica como requisito para ser usufruída. Como dito, o tratamento fiscal benéfico foi a opção eleita pelo Constituinte Originário e também pelo Legislador Ordinário, com o fito de diferenciar o tratamento do patrimônio da pessoa física, do patrimônio da pessoa jurídica.

A exceção **à regra** é a incidência do ITBI nas hipóteses de integralização de imóveis ao capital de pessoas jurídicas, quando há preponderância de atividade imobiliária.

Acórdão nº 18.199

Vale mencionar, inclusive, o ARE 660.434/RS, no sentido de que recairia ao Fisco a obrigatoriedade de comprovar o intuito deliberado de o contribuinte desviar a finalidade da hipótese constitucional de não incidência, não sendo admissível alegar a simples 'inatividade', como razão bastante para a adoção desta premissa. Veja-se a transcrição do julgado em questão e de seus trechos mais relevantes, *verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS A QUALQUER TÍTULO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS. IMUNIDADE. TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA. SUPOSTA AUSÊNCIA DE ATIVIDADE ECONÔMICA. EFEITOS. NECESSIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. ART. 156, II DA CONSTITUIÇÃO Nos termos da Constituição e da legislação de regência, **as autoridades fiscais não podem partir de presunções inadmissíveis em matéria tributária, nem impor ao contribuinte dever probatório inexecuível, demasiadamente oneroso ou desnecessário.** As mesmas balizas são aplicáveis ao controle jurisdicional do crédito tributário. Para reverter as conclusões a que chegou o Tribunal de origem acerca da invalidade de cobrança do ITBI, seria necessário reabrir a instrução probatória, com o objetivo de apurar a suposta falta de atividade econômica da pessoa jurídica que recebeu os bens, bem como para confirmar o intuito de desviar ilicitamente a finalidade da proteção constitucional (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento.

[...] Ademais, não é possível presumir que a inatividade empresarial confirme, tão somente por si, o intuito de aplicação indevida da imunidade tributária.

[...] 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.
[...]

A questão da "*presunção de que a inatividade da empresa teria o condão de desviar a finalidade da imunidade do ITBI*" já foi objeto de análise do Eg. Superior Tribunal de Justiça - STJ e o Eg. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro², onde é possível identificar multiplicidade de acórdãos em que se firmou o entendimento de 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.***"³

² Nos TJ-RS, TJ-PR e TJSP o entendimento de inafastabilidade da imunidade do ITBI, por inatividade do sujeito passivo, representa jurisprudência dominante

³ (Ag. Reg. Rec. Ext. n.º 660.434/RS, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 6/3/2012).

Acórdão nº 18.199

Em suma, a falta de exercício de atividade econômica no período (inatividade) não equivale ocorrência de “preponderância de atividade imobiliária”, de forma que, em meu entender, inafastável a imunidade do ITBI nessas hipóteses.

Não se nega que há posições em sentido diverso, no entanto, a corrente à qual me filio possui diversos julgados recentes sobre o tema, *verbis*:

REsp 1825794 / RJ

RELATOR

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

ÓRGÃO JULGADOR

T2 - SEGUNDA TURMA

DATA DO JULGAMENTO

03/09/2019

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE

DJe 11/10/2019

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.

[...] 3. O órgão julgador não é obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram.

Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. 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.**

Acórdão nº 18.199

(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. (...).

Precedentes: AgInt no AREsp 780620/RJ, Relator Ministra ASSUSETE 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.

AgInt no AREsp 780620

RELATOR

Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

ÓRGÃO JULGADOR

T2 - SEGUNDA TURMA

DATA DO JULGAMENTO

08/11/2016

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE

DJe 22/11/2016

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS, REFERENTES AO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE, À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO CTN E DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL, BEM COMO DIANTE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, AFIRMOU A IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, PREVISTA NO ART. 156, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, POR MOTIVO DE INATIVIDADE DA EMPRESA AUTORA. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto contra decisão publicada em 29/03/2016, que, por sua vez, julgara recurso interposto contra decisão que inadmitira o Recurso Especial, publicada na vigência do CPC/73.

II. **No presente caso, em sede de Apelação em Ação Anulatória, à luz da Constituição Federal, do CTN e da legislação tributária municipal, bem como diante do contexto fático-probatório dos autos, o Tribunal de origem deu parcial provimento à Apelação da parte autora, para reformar parcialmente a sentença e julgar procedente, apenas em parte, o pedido inicial, a fim de deconstituir os créditos tributários, relativos ao ITBI, ante o reconhecimento da imunidade tributária, prevista no art. 156, § 2º, da Constituição Federal. Nesse contexto, considerando que a Corte de origem, em face das provas dos autos, não reconheceu presente, in casu, a hipótese fática a que se refere o art. 37, § 1º, do CTN, afigura-se inadmissível, em Recurso Especial, o exame dos pressupostos fáticos necessários para se afastar a imunidade tributária, prevista no art. 156, § 2º, da Constituição**

Acórdão nº 18.199

Federal, em vista do óbice contido na Súmula 7/STJ, que guarda correspondência com a Súmula 279/STF.

Precedente do STF: ARE 660.434 AgR/RS, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA, DJe de 20/03/2012.

III. Agravo interno improvido

APELAÇÃO CÍVEL. Direito Constitucional e Tributário. Integralização de capital social de pessoa jurídica via bens imóveis. Ação anulatória de lançamentos de débitos tributários. Sentença de improcedência. Transmissão de bens imóveis para integralização de capital social de pessoa jurídica. Imunidade condicionada à apuração da atividade preponderante da pessoa jurídica. **Impossibilidade de presunção de que a inatividade teve por escopo evitar o pagamento do tributo. Não incidência de ITBI. Incidência do artigo 156, § 2º, da CF. Concessão de imunidade sob condição resolutive de verificação da atividade preponderante. Revogação da benesse tributária sob o fundamento de que a sociedade empresária permaneceu inoperante durante o período de verificação. Legislação tributária regulamentadora de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, que deve ser interpretada de forma literal, tal como disposto no artigo 111, do CTN, sendo incabível qualquer iniciativa no que respeita à interpretação extensiva e/ou analógica.** Precedente. Sentença reformada integralmente, a fim de julgar procedentes todos os pedidos formulados na prefacial, com inversão dos ônus sucumbenciais. **PROVIMENTO DO RECURSO à unanimidade de votos.**

(APELAÇÃO CÍVEL N. 0020078-12.2020.8.19.0001. 23ª Câmara Cível. Des. Rel. Celso Silva Filho. Sessão de 17/06/2021)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. TRIBUTOS COBRADOS EM RAZÃO DA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL NO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA NA DATA DE SUA CRIAÇÃO. SENTÊNCIA DE IMPROCEDÊNCIA. Discussão acerca da imunidade de ITBI em hipótese de transferência de bens para integralização de capital social. Incidência do artigo 156, §2º da CF. Concessão de imunidade sob condição de verificação da atividade preponderante da empresa. Sentença que fundamentou o indeferimento do benefício na inatividade da empresa. **Entendimento do STF no sentido de 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 do desvio ilícito da proteção constitucional (Ag.Reg.Rec.Ext. 660434/RS). Falta de atividade econômica da pessoa jurídica que recebeu o bem que não respalda, por si só, inatividade econômica com suposto intuito de desvirtuar a finalidade da imunidade. Precedentes do STJ.** Preenchimento dos requisitos previstos no artigo 156, §2º do CPC. Concessão da Segurança que se impõe, com a desconstituição do crédito tributário. PROVIMENTO DO RECURSO.

(APELAÇÃO CÍVEL N. 0184801-87.2016.8.19.0001. 5ª Câmara Cível. Des. Rel. Denise Nicoll Simões. Sessão de 09/02/2021)

Acórdão nº 18.199

Apelação Cível – DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO - IMUNIDADE - Instituição de assistência social sem fins lucrativos que pretende o reconhecimento de sua imunidade – Possibilidade - Desnecessidade de prévio requerimento administrativo - Inteligência do artigo 150, inciso VI, letra 'c', da Constituição Federal – Preenchimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional que é suficiente para o reconhecimento da imunidade, conforme entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal – Sentença mantida – Recurso fazendário improvido.

(TJSP; Apelação Cível 1006546-40.2018.8.26.0223; Relator (a): Maria Laura Tavares; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro de Guarujá - Vara da Fazenda Pública; Data de Registro: 21/05/2019)

Vale lembrar, aqui, o voto-vista do Ministro Humberto Gomes de Barros, nos autos do Recurso Especial nº 448.527/SP, que diretamente afirma caber ao Fisco este papel:

[...] Como se percebe, a incidência do tributo depende de uma circunstância positiva: a realização de negócios imobiliários, em valor superior à metade da renda operacional. Isto significa: Para dizer que o tributo incide, o Fisco deve provar que a circunstância geratriz da obrigação tributária realmente aconteceu. Isso ocorre, porque em direito probatório domina o cânone de que o encargo de demonstrar incumbe a quem afirma determinado fato ou circunstância. Imputar à contribuinte o encargo de provar que não incidiu na exceção do §1º é condená-lo à prova diabólica. **Não demonstrada a ocorrência da hipótese excepcional prevista no art. 37 do CTN – o tributo não incidiu e – por isso – não pode ser cobrado.** [...]

O racional, em meu entendimento, decorre, ainda, da imperatividade contida no art. 111, do CTN, que veda a interpretação extensiva e/ou analógica da legislação tributária que trate da “suspensão ou exclusão de crédito tributário”; “outorga de isenção” e “dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

Na mesma linha do raciocínio acima vai a pacífica jurisprudência do Eg. STF, ao definir que “*as normas de imunidade em geral, sendo exceções constitucionais à capacidade tributária ativa, devem ser interpretadas de maneira restritiva*”, como determinaram a *ratio decidendi* dos RE 566.259/RS, RE 564.413/SC, submetidos ao regime da repercussão geral, *verbis*:

RE 566.259/RS – TEMA 56

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. **II - Em se**

Acórdão nº 18.199

tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido

RE 564.413 – TEMA 8

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. **A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.** IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ainda que este Eg. Colegiado possua consolidada jurisprudência e entenda que a vontade do Constituinte Originário fora, única e exclusivamente, “fomentar a atividade econômica”, entendo que tal interpretação **extrapola a literalidade da norma de não incidência tributária, impondo restrições outras não previstas no texto constitucional ou na legislação ordinária.**

Parece-me, portanto, que existem outras possibilidades de interpretação do texto eleito pelo Constituinte Originário e, em minha visão pessoal, decorrente de análise sistemática da doutrina e dos julgados acima colacionados, que abordam o tema, o critério da atividade preponderante foi eleito pela Carta Magna como instrumento destinado a **dinamizar, otimizar e estimular a criação de patrimônio imobiliário às Pessoas Jurídicas**, levando-se em conta principalmente o propósito de otimizar a (des)mobilização do patrimônio imobiliário, as operações societárias (criação, fusão, cisão e extinção societárias) e o engajamento de investidores e empreendedores, em benefício da capitalização e do desenvolvimento dos entes societários, não necessariamente com o intuito único e exclusivo de “fomentar a atividade econômica”.

A título de exemplo, foi eleito pelo legislador ordinário hipótese de isenção do imposto de renda sobre dividendos, assim como foi eleição do Constituinte Originário, seguido pelo legislador ordinário, a hipótese de não incidência do ITBI na integralização de imóveis ao capital social de pessoas jurídicas, cuja atividade preponderante **não seja imobiliária**. Não caberia ao julgador administrativo substituir a vontade do legislador, para interpretar aquilo que não consta nem do texto constitucional nem do Código Tributário Nacional.

Reputo de extrema relevância buscar socorro na doutrina pátria sobre o tema em que é possível identificar múltiplas razões para a existência e aplicação da imunidade analisada, sem que se verifique imperativa a necessária atividade empresarial do Sujeito Passivo beneficiado pela norma isentiva.

Acórdão nº 18.199

Senão vejamos:

Para a Exma. Ministra do STJ, Regina Helena Costa⁴, “o art. 156, § 2.º, inciso I, da CF/88, preenche o fim de **facilitar a formação, transformação, fusão, cisão e extinção de sociedades civis e comerciais**”, portanto, em seu estudo, a efetiva (ou produtiva) atividade econômica da empresa não consiste em razão imperativa para fruição da imunidade do ITBI.

Para o ilustre professor Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵, o fito constitucional em apreço radica em “**facilitar a mobilização dos bens de raiz e a sua posterior desmobilização**” e, por conseguinte, como acima pontuado pela Ministra Regina Helena Costa, “*facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embarçando com o ITBI a movimentação dos imóveis, quando comprometidos com tais situações*”

No entendimento do saudoso professor Ricardo Lobo Torres⁶, esse dispositivo constitucional tem o propósito de “*promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas*”, o que não implica concluir, necessariamente, na continuidade de atividade.

Por fim, cabe-nos analisar a proposição trazida pela d. Representação da Fazenda, ao mencionar o julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.046.395/RS, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, que, em sua interpretação, teria afirmado que “*a ausência de atividade da empresa não coincide com o objetivo da imunidade tributária aqui debatida*”.

Pedindo vênias a d. Representação, a realidade dos fatos deve ser posta como é: o julgado citado **não analisa a interpretação quanto à vontade do Constituinte Originário quando da edição do art. 156, §2º, inciso I, da CRFB, mas tão-somente nega seguimento a agravo em recurso extraordinário, uma vez que sua análise jurídica demandaria a análise do conjunto probatório dos autos (vedado pela Súmula 279/STF), bem como a peça recursal teria deixado de invocar a violação ao art. 102, III, c, da CFRB**. Vejamos:

Façamos a leitura do Relatório e do Voto do referido ARE 1.046.395/RS, *verbis*:

Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:

REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. IMUNIDADE. INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. HOLDING FAMILIAR. AUSÊNCIA DE ATIVIDADES. IMUNIDADE NÃO APLICÁVEL.

⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 414

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário brasileiro. 15. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015p. 342

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p. 399

Acórdão nº 18.199

O art. 156, § 2º, inc. I, da CRFB excepciona as hipóteses de incidência do ITBI justamente para impulsionar a atividade financeira e econômica. Pela não incidência do imposto, fomenta-se o setor econômico e privilegia-se o interesse público, na medida em que as receitas incorporadas a cada pessoa jurídica acabam por incrementar o capital nacional. No caso concreto, conquanto a impetrante tenha concentrado seu patrimônio familiar através de uma personalidade jurídica, é incontroverso que ela não exerceu, desde a constituição, qualquer atividade. Assim, não se aplica a imunidade em apreço. Sentença reformada em Reexame Necessário. Unânime.

O recurso busca fundamento no art. 102, III, a e c, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação ao art. 156, § 2º, I, da Carta. Sustenta que cumpriu com os requisitos constitucionais para fazer jus à imunidade e que não poderia o Tribunal presumir que a intenção da empresa não seria a integralização do capital.

A decisão agravada negou seguimento ao recurso sob o fundamento de que incide a vedação da Súmula 279/STF. A pretensão recursal não merece prosperar, tendo em vista que para dissentir das conclusões adotadas pelo Tribunal de origem sobre a natureza da atividade realizada pela parte recorrente e, conseqüentemente, sobre a imunidade do tributo incidente no caso, demandaria tão somente o reexame do conjunto fático e probatório, providência vedada em sede de recurso extraordinário.

Além de inexistir no recurso extraordinário fundamentação quanto à violação ao art. 102, III, c, as razões de decidir constantes do acórdão recorrido permitem concluir que o Tribunal de origem não julgou válida lei local em face da Constituição Federal, o que inviabiliza o recurso extraordinário com base na alínea c do inciso III do art. 102 da Carta. Não verifico na conclusão assentada um juízo de constitucionalidade de legislação lançado à luz da Constituição Federal. [...]

Inclusive, o próprio Ministro Roberto Barroso, também no ano de 2017, prolatou a decisão monocrática nos autos do ARE 1.019.621/RJ, **que manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que cancelou a cobrança de ITBI em caso idêntico**, pelo fato de a análise da pretensão recursal do Município depender do revolvimento de acervo probatório, *verbis*:

Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. Ação anulatória de lançamento tributário. Discussão acerca de imunidade de imposto de ITBI em hipóteses de transferência de bens para integralização de capital social. Incidência do artigo 156, §2º, da CRFB/1988. Concessão de imunidade sob condição resolutiva de verificação da atividade preponderante. Revogação da benesse tributária sob o fundamento de que a sociedade empresária permaneceu inoperante durante o período de verificação. Legislação tributária regulamentadora de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do

Acórdão nº 18.199

cumprimento de obrigações tributárias acessórias, que 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.

Entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de 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 660434/RS, com Agravo, Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 6/3/2012, Acórdão eletrônico DJe-57, divulgação 19/3/2012, publicação 20/3/2012). Decisões proferidas em procedimento administrativo — trazido por cópia pela autora e cuja validade não foi impugnada pelo município apelante —, que não apontam qualquer prova de que a ausência de atividade econômica tenha resultado de intencional desvio da finalidade da imunidade. Finalidade social constante do ato constitutivo da sociedade empresária que não se enquadra na figura de atividade imobiliária prevista no dispositivo constitucional. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação ao art. 156, § 2º, I, da Carta. Sustenta que a inatividade da contribuinte constituiu em mero subterfúgio para fugir à tributação, eis não há prova de qual seria sua atividade econômica até os dias atuais. Aduz que “trata-se claramente de um grupo societário, no qual a recorrida foi propositalmente criada, e colocada em ‘inatividade’ por três anos, para que servisse de escape ao lançamento do ITBI”.

A pretensão recursal não merece prosperar, tendo em vista que, tal como assentado na decisão agravada, dissentir das conclusões adotadas pelo Tribunal de origem quanto ao preenchimento dos requisitos legais demandaria tão somente o reexame do acervo probatório constante dos autos, providência vedada nesta fase processual.

Sendo assim, parece-me que o Ministro Roberto Barroso **não possui decisões enfrentando o cerne da discussão (seja em sentido favorável ou desfavorável)**, quanto à manutenção ou exclusão da regra de imunidade do ITBI quando verificada a inatividade (ou simples inexistência de receitas) do sujeito passivo do tributo, não sendo possível identificar a preponderância de suas receitas.

Em que pesem todos os fundamentos que subsidiam a ressalva do meu entendimento pessoal, constante da presente declaração de voto, destaco que, por imposição da Súmula Administrativa 15 e por força do art. 103-A do Decreto nº 14.602/1996, acompanho a d. Relatora em seu encaminhamento do voto.

Acórdão nº 18.199

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **OCATABA S.A.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

O Conselheiro **GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS** apresentou declaração de voto, subscrita pela Conselheira **HEVELYN BRICHI CARDOZO**.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 19 de janeiro de 2023.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ
CONSELHEIRA RELATORA

GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS
CONSELHEIRO