

**Acórdão nº 18.672**

Sessão do dia 26 de março de 2024.

**Publicado no D.O. Rio de 15/05/2024**

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.269**

Recorrente: **FOUR CROWN INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS**

Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

Designado para redigir o voto vencedor: Conselheiro **RENATO DE SOUZA BRAVO**

***ITBI – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO  
DE CAPITAL – IMUNIDADE CONDICIONADA À  
VERIFICAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA  
PESSOA JURÍDICA***

*A não incidência do ITBI nas operações de realização de capital com imóveis é expressamente condicionada, na forma do § 1º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988, à verificação da atividade preponderante da pessoa jurídica, a qual deve ser feita a partir dos livros e documentos contábeis apresentados pelo contribuinte.*

***ITBI – VERIFICAÇÃO DA ATIVIDADE  
PREPONDERANTE – ANÁLISE DA CONTABILIDADE***

*Existindo na contabilidade da empresa inconsistências que impeçam a verificação da atividade preponderante, torna-se inaplicável a não incidência do ITBI prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição da República.*

***ITBI – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO –  
ARBITRAMENTO***

*Considerando que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel ou do direito transmitido, é autorizado o afastamento do valor declarado unilateralmente pelo contribuinte, quando este se mostrar incompatível com as condições normais de mercado. Inteligência do § 2º do art. 14 da Lei nº 1.364/1988.*

*Recurso Voluntário improvido. Decisão por maioria.*

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

## Acórdão nº 18.672

### RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 103/111, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FOUR CROWN INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 67 a 69, que julgou improcedente a impugnação apresentada à Nota de Lançamento nº 01284/2022, de 13/06/2022, relativa ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos, Realizada *Inter Vivos*, por Ato Oneroso (ITBI) incidente sobre a incorporação ao patrimônio da Recorrente, em realização de seu capital, do imóvel situado na Rua José Silva, nº 264, aptº 202, Pechincha, inscrito no Cadastro Imobiliário sob a inscrição de nº 1.523.792-8.

Assinale-se, inicialmente, que a contribuinte, por meio do processo administrativo de nº 04/450.279/2017, postulou, com fulcro no disposto no art. 156, §2º, inciso I, da CRFB, o reconhecimento de não incidência do ITBI sobre a transmissão acima descrita, consignada em Contrato de Constituição de Sociedade Empresária Limitada, celebrado em 17/10/2016 e arquivado na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 10/11/2016, do qual também constou a realização de capital por integralização de outros imóveis.

Consoante decisão exarada em 06/04/2017 (cf. folhas 52 a 54 do referido processo), o pleito da contribuinte foi naquela ocasião deferido pelo titular da Gerência de Consultas Tributárias (a então F/SUBTF/CET-1) sob condição resolutória de ulterior verificação da sua atividade preponderante, nos termos dos §§1º a 5º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988. Ademais, em decorrência desta decisão, foram emitidos os Certificados Declaratórios de nºs 0186/2017 a 0190/2017.

Em 13/08/2021, em atenção aos comandos legais acima citados, a Gerência de Fiscalização da Coordenadoria do ITBI (FP/SUBEX/REC-RIO/CIT-2) deflagrou, ainda no bojo dos autos de nº 04/450.279/2017, procedimento de ofício para averiguar a atividade preponderante da adquirente no triênio subsequente ao registro de seu ato constitutivo na Junta Comercial, conforme previsão constante do art. 6º, §3º, da Lei nº 1.364/1988. Para tanto, procedeu à intimação da contribuinte, consoante Termo de Intimação de Fiscalização de Atividade Preponderante nº 0103/2021 em folha 72 daqueles autos, para que esta apresentasse documentos e prestasse informações<sup>1</sup> referentes ao período transcorrido entre 10/11/2016 e 10/11/2019.

---

<sup>1</sup> Dentre as informações e documentos exigidos constaram Livros Diário e Razão, Balancetes, Demonstrativos Analíticos do Resultado, Plano de Contas, bem como a relação de todos os imóveis pertencentes ao ativo da empresa, com informações sobre a destinação e as atividades neles desenvolvidas, além dos contratos de locação, venda, arrendamento ou comodato, acaso existentes, que tivessem tais imóveis por objeto e as suas respectivas certidões do RGI.

## **Acórdão nº 18.672**

Todavia, embora regularmente notificada, conforme comprovante de folha 74-verso do processo acima citado, a contribuinte não atendeu à convocação. Por este motivo, a autoridade fiscal considerou que a sociedade adquirente não comprovou o não exercício de atividade preponderantemente imobiliária no período investigado, não fazendo jus, portanto, ao benefício constitucional. Por conseguinte, procedeu ao lançamento do tributo devido, lavrando a Nota de Lançamento nº 01284/2022, a qual inaugura os presentes autos.

Inconformada com o sobredito lançamento, a contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação autuada às folhas 05 a 14, acompanhada dos documentos de folhas 15 a 62.

Em sua peça contestatória, a impugnante alegou, em síntese:

a) Que, como o Termo de Intimação nº 0103/2021 não fora atendido, o Fiscal de Rendas teria presumido, sem qualquer amparo, que a atividade preponderante da impugnante seria imobiliária e, portanto, estaria sujeita à incidência de ITBI na integralização de capital com o bem imóvel;

b) Que, neste contexto, se fazia necessário determinar a conversão deste processo em diligência para análise dos balancetes anexados com a impugnação, bem como quaisquer outros documentos que a fiscalização julgasse necessários, a fim de que o Fisco procedesse com a apuração das receitas predominantes de forma correta, em conformidade com o princípio da verdade material;

c) Que, no caso em debate, tendo o imóvel em questão sido integralizado em 2016 e considerando a receita dos anos subsequentes, ter-se-ia que as receitas de intermediação na venda de fundos de comércio e as receitas financeiras seriam as únicas receitas da impugnante, de modo que não haveria que se falar na existência de receita de atividade imobiliária;

d) Que, ao presumir sem fundamento que a receita preponderante da adquirente era imobiliária, a municipalidade recairia em presunções que, para fins de lançamento, seriam duvidosas, pois não se poderia utilizar de presunção para autuar, à luz das lições doutrinárias sobre o tema - cujos excertos foram colacionados à contestação -, bem como das disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional;

e) Que a regra contida no citado artigo seria de inequívoca clareza, afinal “determinar” significaria conformar por inteiro, não permitir dúvidas, espancar generalidades e afastar zonas cinzentas; em suma, seria dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino;

f) Que tal determinação teria que ser apresentada pelo sujeito ativo, no ato de lançamento, e nunca pelo sujeito passivo;

g) Que, no caso em questão, não se teria qualquer notícia de que existiu qualquer receita de atividade imobiliária auferida pela impugnante;

## Acórdão nº 18.672

h) Que, sendo o lançamento fiscal um ato administrativo, teria o mesmo de obedecer aos princípios que regem essa categoria de atos, dentre os quais a legalidade, a oficialidade, a inquisitorialidade, a vinculabilidade e a verdade material;

i) Que, em face do princípio da inquisitorialidade, caberia ao agente da Administração, utilizando-se das prerrogativas inerentes à sua função fiscalizadora, o ônus de comprovar a ocorrência dos elementos necessários ao lançamento tributário;

j) Que, caso os argumentos expostos não fossem suficientes para cancelar a autuação ou convertê-la em diligência, mereceria análise a base de cálculo do ITBI constante na Notificação de Lançamento, a qual não poderia prevalecer, pois não condiria com o valor real da operação;

k) Que a base de cálculo do ITBI deveria ser definida a partir do valor da transação do imóvel declarado pelo próprio contribuinte e, caso o Fisco não concordasse com tal valor, poderia, por meio de processo administrativo, questionar o cálculo apresentado;

l) Que tal entendimento, inclusive, teria sido confirmado no REsp nº 1.937.821/SP interposto pelo Município de São Paulo e julgado pela sistemática de recursos repetitivos, devendo este entendimento ser aplicado pelos Tribunais de todo o País, bem como à Administração Pública, ante a alegada força vinculante da decisão;

m) Que o Fisco não poderia definir previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em um valor de referência estabelecido por ele de modo unilateral, como teria feito no caso em questão;

n) Que, como o valor da transação declarado pela impugnante gozaria de presunção de que seria condizente com o valor de mercado, e tal valor somente poderia ser afastado pelo Fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio, o que não teria ocorrido no caso em análise, deveria ser mantida a base de cálculo informada pela impugnante, devendo a Notificação de Lançamento ser alterada neste ponto.

Em face das considerações acima relatadas, a impugnante postulou que fosse cancelada a Nota de Lançamento guerreada ou, subsidiariamente, que este procedimento fosse convertido em diligência para se apurar a atividade preponderante da impugnante ou, alternativamente, que os valores referentes à base de cálculo apurados se pautassem nos valores reais da operação imobiliária de integralização.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a FP/SUBEX/REC-RIO/CIT-2, ocasião em que o Fiscal de Rendas autor do procedimento, nos autos de nº 04/451.120/2022, procedeu à nova intimação da contribuinte, por meio do Termo de Intimação nº 0111/2022, de 09/08/2022, contendo basicamente as mesmas exigências formuladas em intimação anterior (a de nº 0103/2021), acrescido da observação de que “o *arquivo digital, no caso do SPED, deve ser o entregue à RFB, validado e pronto para ser restaurado através de cópia de segurança, não bastando simples cópia de sua entrega*”.

## Acórdão nº 18.672

Em atendimento, a contribuinte juntou em folhas 69 a 70 do processo nº 04/451.120/2022 uma petição na qual foram relacionados os imóveis pertencentes à empresa e a utilização de cada qual, bem como a informação de que nenhum deles era objeto de contrato de locação/venda/arrendamento, além dos documentos autuados às folhas 73 a 80 do referido processo (recibos de entrega de Escrituração Contábil Digital e balanço patrimonial dos exercícios 2016 a 2019).

Em sua manifestação instrutória (cf. folha 65), o agente lançador propôs a manutenção da Nota de Lançamento, além de informar, em síntese, que, não obstante o alegado pela recorrente, mesmo agora, em grau recursal, não houve o atendimento da intimação nº 0111/2022, em repetição ao ocorrido no processo nº 04/450.279/2017; que tanto essa última intimação quanto a feita anteriormente estabelecem claramente os moldes em que devem ser apresentados os documentos, mormente os de natureza contábil, onde há exigência na formalidade de apresentação segundo o programa da RFB, o SPED, além das condições estabelecidas para as declarações relativas aos imóveis; que essas formalidades e condições não foram obedecidas, estando a documentação inapta para a devida análise.

Ultimada a fase instrutória deste procedimento, rumaram os autos para julgamento em primeira instância.

Em sua promoção (cf. folhas 67 a 68-verso), a ilustre parecerista da FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ realçou que a incidência, ou não, do ITBI nas incorporações imobiliárias em realização de capital social da pessoa jurídica é dependente da caracterização, ou não, da preponderância, o que é feito segundo critérios determinados no art. 6º da lei instituidora do ITBI no âmbito do Município do Rio de Janeiro, a Lei nº 1.364/1988.

Observou que esta verificação da preponderância cabe ao Fisco, mas a partir dos documentos que lhe forem apresentados pela adquirente, razão pela qual constara da decisão que lhe deferira o pedido de não incidência, sob condição resolutória, orientação sobre a necessidade de apresentação dos demonstrativos contábeis.

Assinalou que, uma vez que a impugnante não apresentou a documentação necessária a esta verificação, nem mesmo quando foi intimada a fazê-lo, a autoridade fiscal concluiu não haver provas nos autos de que a empresa faria jus ao benefício e lançou o imposto.

Destacou que, após a impugnação, a Fiscalização do ITBI intimou mais uma vez a contribuinte, concedendo-lhe nova oportunidade para trazer seus demonstrativos contábeis e comprovar fazer jus ao benefício, mas os documentos apresentados não atenderam à formalidade exigida.

Quanto ao valor adotado para a base de cálculo do imposto, ressaltou que não determina a lei que o valor venal seja o valor acordado entre as partes ou o valor atribuído ao imóvel na contabilidade da sociedade, mas a municipalidade pode acatar tal valor como sendo representativo do efetivo valor venal, se com ele concordar.

## Acórdão nº 18.672

Asseverou que, não havendo concordância, a base de cálculo será o valor venal arbitrado pela autoridade fazendária, com amparo da legislação municipal (art. 14 da Lei nº 1.364/1988).

Em 06/10/2022, tendo por supedâneo o parecer acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, no manejo da competência que lhe foi outorgada pelo art. 91 do Decreto nº 14.602/1996, a decisão ora recorrida, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve a Nota de Lançamento nº 01284/2022, nos termos em que fora lavrada.

Posteriormente à intimação da decisão do órgão *a quo*, foi acostada aos autos a petição de folhas 73 a 74, por meio da qual a contribuinte aduziu que, devido ao ataque cibernético aos sistemas informatizados do Município, teria ficado impossibilitada de utilizar os *links* indicados pela fiscalização para o atendimento dos itens 2 e 3 do Termo de Intimação nº 0111/2022, requerendo então a juntada de mídia digital (um *pen drive*), que conteria o arquivo SPED compatível e validado pela RFB (juntado ao processo nº 04/451.120/2022), e informando, ainda, que a relação dos imóveis do ativo da empresa e a declaração de existência, ou não, de contratos de locação (itens 2 e 3 da aludida intimação) já teriam sido transmitidas pelo *link* disponibilizado pelo portal da Prefeitura.

Na sequência, irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário autuado às folhas 81 a 87, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais, *ex vi* do disposto no *caput* do art. 103 do Decreto nº 14.602/1996.

Em suas razões recursais, a Recorrente revigora todas as teses de sua peça impugnatória, já relatadas detalhadamente acima e às quais me reporto para evitar desnecessária repetição, cabendo sublinhar tão somente a circunstância de que a Recorrente acrescenta em sua defesa o argumento de que, em 26/10/2022, teria juntado ao processo nº 04/451.120/2022 todos os documentos solicitados, na forma como requerida pela fiscalização, inclusive com a entrega de um *pen drive*, contendo a Escrituração Contábil Digital do período investigado.

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão da Recorrente consiste em que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário interposto, de modo a se cancelar a Nota de Lançamento hostilizada ou, alternativamente, que o julgamento seja convertido em diligência para se apurar a atividade preponderante da empresa, à luz dos novos documentos anexados, ou, subsidiariamente, que os valores referentes à base de cálculo do ITBI sejam pautados nos valores reais da operação imobiliária de integralização.

Considerando o aporte a este e ao processo nº 04/451.120/2022 de novos documentos concernentes à escrituração contábil da Recorrente (cf. folhas 73 a 76), até então não disponibilizados à Administração Tributária, a Representação da Fazenda propôs preliminarmente o envio dos autos à FP/SUBEX/REC-RIO/CIT, a fim de que o aludido órgão conhecesse da nova documentação apresentada e sobre ela



## **Acórdão nº 18.672**

se manifestasse (em especial, acerca da atividade preponderante da Recorrente), em subsídio ao julgamento por este E. Conselho.

Em atendimento, o órgão lançador expendeu as considerações de folhas 99 a 100-verso, afirmando, resumidamente, que constatou que a empresa não apresentou registros detalhados de suas receitas, nem incluiu receitas de possíveis aluguéis de imóveis em todo o período de fiscalização; que a contribuinte pouco colaborou na apresentação da documentação exigida, em virtude de apresentar os imóveis comerciais entregues a outras empresas, sem qualquer contrato, quer seja de aluguel, arrendamento ou comodato; que declaração da contribuinte (cf. folha 76) informa que todos os imóveis estão sendo utilizados por terceiros pessoas, sem remuneração para a sociedade, porém, a partir da incorporação em 10/11/2016, os imóveis incorporados passaram a pertencer ao Ativo da sociedade, não se permitindo o seu uso por terceiros, sem um contrato formal para tanto e sem lançamento contábil correspondente; que a única receita informada do período investigado foi no valor de R\$75.700,00, a título de Receitas Não Operacionais-Financeiras, em 2019; que há discriminação de despesas de impostos e de serviços de terceiros, mas não de energia elétrica, água, condomínio e de manutenção dos imóveis da sociedade; que inexistente escrituração de despesas da sociedade, tais como as referentes aos custos de constituição da empresa e à depreciação dos seus imóveis; que, portanto, algumas despesas relativas aos imóveis não foram realmente contabilizadas, bem como despesas inerentes ao funcionamento da sociedade; que de fato essas despesas foram pagas pelos sócios, circunstância que, por si só, já enseja a desqualificação da contabilidade em face dos Princípios Contábeis da Entidade e da Oportunidade; que a escrituração contábil (técnica de registro em livros próprios) não se resume apenas ao lançamento da realização de capital dos sócios ou de incorporação de imóveis, conforme apresentado pela requerente, mas, sim, ao registro de todos os atos e fatos de uma entidade que contribuem para a formação ou modificação do seu patrimônio, desde a abertura da empresa até seu encerramento; que, sob esse aspecto, a documentação apresentada é bastante inconsistente, devendo ser desconsiderada, ou seja, não pode ser usada para a real aferição das receitas da contribuinte no período; que, conforme relatórios da Coordenadoria do ISS, os imóveis da contribuinte situados na Rua Canavieiras, nº 537, Tijuca, e na Avenida Ayrton Senna, nº 5.500, Bloco 2, Loja 101, Jacarepaguá, estão sendo usados por outras empresas; que o sistema Nota Carioca não registra a emissão de nenhuma Nota Fiscal de Serviço pela contribuinte; que a inexistência de possíveis receitas de aluguel no período de fiscalização, tendo em vista o uso de seus imóveis por terceiros, torna os Balancetes apresentados sem utilidade, para fins de exame e auditoria; que os Livros apresentados não observam os princípios contábeis da Entidade, da Oportunidade e da Competência; que a desobediência aos princípios contábeis em contabilizar fidedignamente todos os imóveis da contribuinte, evidenciando confusão entre as pessoas físicas dos sócios e a pessoa jurídica da empresa, enseja a desqualificação de sua contabilidade, instrumento primordial, senão exclusivo, para a correta apuração referente à condição limitante ao benefício constitucional, evitando premiar com tão importante exoneração tributária a quem não cumpre fielmente com suas obrigações contábeis preliminares e básicas.”

## Acórdão nº 18.672

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

### VOTO VENCIDO Conselheiro RELATOR

Trata-se de tempestivo Recurso Voluntário interposto com vistas à reforma da decisão da FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ, que manteve a cobrança do ITBI sobre o a incorporação ao patrimônio da Recorrente, em realização de seu capital, sobre o imóvel situado na Rua Jose Silva nº 264, apto. 202, Pechincha, inscrito no Cadastro Imobiliário sob a inscrição de nº 1523792-8.

A cobrança foi formalizada por meio da lavratura da Nota de Lançamento nº 01284/2022, cuja incidência se deu pela incorporação do referido imóvel no capital social da Recorrente.

Apesar de instada a fazê-lo, a Recorrente não apresentou a documentação solicitada pela d. Fiscalização, na fase fiscalizatória, deixando para fazê-lo quando da apresentação de sua impugnação à Nota de Lançamento e, após, complementando a documentação contábil quando da apresentação de seu Recurso Voluntário.

Após intimada a impugnar o lançamento, no momento da apresentação de sua peça defensiva, a Recorrente acostou aos autos o que entendia ser documentação contábil, à primeira vista, idônea (anexando apenas os recibos de transmissão do ECD e balancetes patrimoniais), relativos ao período de aferição de preponderância da receita operacional.

Ao analisar essa documentação, a d. Fiscalização concluiu que a documentação contábil apresentada pela Recorrente **conteria inconsistências que impossibilitariam a aferição de preponderância de atividade**, uma vez identificados os seguintes elementos:

- (i) a ausência de registros contábeis tanto de despesas típicas de patrimônios imobiliários - tais como as relativas a tarifas de serviços públicos (energia elétrica, água e esgoto), condomínio e depreciação do bem imóvel incorporado
- (ii) quanto daquelas inerentes ao funcionamento da sociedade, estando ausentes da escrituração, por exemplo, os lançamentos concernentes aos custos de constituição da empresa;



## Acórdão nº 18.672

(iii) o Fisco Municipal identificou Ivarás de Licença para Estabelecimento concedidos para diversas empresas em endereços de imóveis da Recorrente, o que é indiciário do recebimento de aluguéis;

(iv) a declaração de destinação dos imóveis indicava a utilização dos imóveis por sócios e membros da família da Recorrente, ou por terceiros (pessoas jurídicas), sem a contraprestação de aluguel, mas não foram apresentados contratos de comodato ou cessão gratuita de uso.

A Recorrente, por sua vez, interpôs o presente Recurso Voluntário, trazendo como elementos centrais defensivos os tópicos a seguir expostos:

(i) A sua atividade preponderante não é imobiliária e não possui qualquer receita advinda de atividade imobiliária, mas apenas receitas financeiras e decorrentes de intermediações financeiras;

(ii) O Fiscal de Rendas teria presumido, sem qualquer amparo, que a atividade preponderante da impugnante seria imobiliária e, portanto, estaria sujeita à incidência de ITBI na integralização de capital com o bem imóvel;

(iii) Tendo o imóvel em questão sido integralizado em 2016 e considerando a receita dos anos subsequentes, ter-se-ia que as receitas de intermediação na venda de fundos de comércio e as receitas financeiras seriam as únicas receitas da impugnante, de modo que não haveria que se falar na existência de receita de atividade imobiliária

(iv) A natureza incondicionada a imunidade do ITBI no caso de incorporação de imóvel em realização de capital; e

(v) Não há que se falar em afastamento da regra de não incidência trazida pela CRFB/1988 nem pelo art. 37, do CTN, **uma vez que as receitas da Recorrente, ao longo dos anos de 2016 a 2021, consistiram integralmente em receitas financeiras** e, portanto, a preponderância de suas receitas **não eram imobiliárias**.

Pois bem.

A r. decisão da d. CRJ, fundamentou-se em parecer da lavra da órgão lançador (fls. 125 a 126-verso), em que a autoridade fiscal registrou que, em seu entender, os documentos contábeis e a declaração apresentados pela Recorrente seriam insuficientes para comprovar a real natureza da sua atividade preponderante.

Em primeiro lugar, destaco que o caso concreto **não se amolda aos ditames da Súmula Administrativa 15**, pois não se está diante da inatividade da empresa fiscalizada; **nem se amolda aos ditames da Súmula Administrativa nº 16**, uma vez que a Recorrente efetivamente entregou a documentação contábil e de suporte à d. Fiscalização.

## Acórdão nº 18.672

Assim, como é de conhecimento deste Colegiado, o debate sobre a amplitude da regra constitucional de não incidência do ITBI que ora analisamos, notadamente aquela inserta no art. 156, § 2º, inciso I, da CF/88, é objeto de ampla controvérsia jurídica e, em meu entendimento, no julgamento do RE 796.376/SC do E. STF (tema 796 da Repercussão Geral), o voto do Ministro Alexandre de Moraes, o E. STF, em decisão representativa de controvérsia, indicou a *natureza incondicionada da imunidade do ITBI nas hipóteses de incorporação de imóvel em realização de capital*, entendimento, inclusive, que já foi encampado por julgados do E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em algumas ocasiões<sup>2</sup>, e também pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo<sup>3</sup>; e E. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará<sup>4</sup>.

A tese jurídica em questão é defendida pela doutrina do i. Professor Kiyoshi Harada, a qual, há alguns anos, já indicava **ser incondicionada a imunidade no caso de incorporação de imóvel em realização de capital** existindo, na sua visão, duas espécies de regra constitucional de não incidência do ITBI.

Tal tese se baseia na interpretação de que a palavra “**nesses**”, presente no inciso I do § 2º do art. 156 da CRFB, se referiria apenas aos casos em que a transmissão imobiliária decorresse de fusão entre pessoas jurídicas, incorporação de uma pessoa jurídica por outra, cisão de pessoas jurídicas ou extinção de pessoas jurídicas:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

[...]

§ 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;

<sup>2</sup> Apelação Cível: 0014595-97.2020.8.19.0066. Desembargador Relator: Carlos Santos de Oliveira. Órgão Julgador: 3ª Câmara Cível. Data de Publicação: 12/07/2021;

<sup>3</sup> Agravo de Instrumento 2042850-06.2021.8.26.0000. Desembargador Relator: Kleber Leyser; de Aquino. Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público. Data de Publicação: 23/04/2021

<sup>4</sup> Apelação Cível: 0011320-46.2019.8.06.0064. Desembargador Relator: Fernando Ximenes Rocha. Órgão Julgador: 1ª Câmara Direito Público. Data de Publicação: 04/05/2021.

## Acórdão nº 18.672

Sobre esta matéria, em específico, faço referência ao substancioso (e acertado, a meu ver), voto da d. Conselheira Hevelyn Brichi, no Acórdão 18.339, lavrado em sessão de julgamento de maio de 2023, em que a il. Conselheira avaliou a tese jurídica sobre a natureza ***incondicionada*** da imunidade do ITBI nas hipóteses de incorporação de imóvel em realização de capital, cujo teor reproduzo a seguir, *verbis*:

### Acórdão 18.339, 05/2023

[...] Conforme detalhadamente descrito no relatório, a decisão de Primeira Instância administrativa manteve a Nota de Lançamento lavrada, por ter a Fiscalização do ITBI encontrado receita de venda de imóvel predominando sobre o total das demais receitas auferidas pela empresa Recorrente (financeiras), afastando, assim, a não incidência do referido imposto municipal.

Ocorre que, ousando discordar do voto do meu Ilustre colega Relator, Marco Antonio Ferreira Macedo, na oportunidade do julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, em repercussão geral, o STF manifestou-se sobre o alcance da previsão constitucional contida no art. 156, §2º, inciso I, da CF/88, sob o entendimento assim ementado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I).
2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI.
3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: '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'.

Na ocasião, o STF concluiu que "a norma (art. 156, §2º, CF/88) não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito", sendo irrelevante a atividade exercida ou a origem das receitas auferidas pela sociedade.

Em dizeres mais simples, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC deu luz ao debate há muito suscitado nos Tribunais Administrativos e no próprio Poder Judiciário, **tendo fixado, incidentalmente, o entendimento de que a CF/1988 imuniza, para**

## Acórdão nº 18.672

**fins de ITBI, a integralização do capital por meio de bens imóveis, afastando a incidência do imposto sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica, independentemente da atividade exercida pela companhia e/ou natureza da receita auferida, ou mesmo da sua inatividade.**

O Voto prolatado pelo Ministro Alexandre de Moraes, redator do Acórdão, é válido de exposição:

[...] A CARTA MAGNA de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis. Do teor do inciso I acima, extrai-se que não incide o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica.

[...] Segundo KIYOSHI HARADA, o que a norma imuniza não é qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica; a norma imunizante diz respeito exclusivamente ao pagamento em bens ou direitos que o sócio faz para integralização do capital social subscrito que pode ocorrer tanto no início da constituição de pessoa jurídica, como também posteriormente por ocasião do aumento do capital (ITBI - Doutrina e prática. São Paulo: Atlas. 2010, p. 85) [...].

Ressalto ainda, com importantíssimos sublinhados, as seguintes conclusões, também transcritas do Voto condutor:

[...] É dizer, a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I.

Nesses últimos casos, há, da mesma forma, incorporação de bens, mas que decorre da “incorporação que é uma operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (art. 227 da Lei 6.404/1976 – Lei de Sociedades Anônimas); cisão - operação pela qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais empresas (art. 229 da Lei das S.A.); ou fusão - operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma nova sociedade que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei das S.A.).

Em todas essas hipóteses, há incorporação do patrimônio imobiliário de uma sociedade para outra, mas sem qualquer relação com a incorporação (integração) referida na primeira parte do citado inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, que alude à transferência de bens para integralização do capital.

1) Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I - **“nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” - REVELA UMA IMUNIDADE CONDICIONADA À NÃO EXPLORAÇÃO, PELA ADQUIRENTE, DE FORMA PREPONDERANTE, DA ATIVIDADE DE COMPRA E**

## Acórdão nº 18.672

### **VENDA DE IMÓVEIS, DE LOCAÇÃO DE IMÓVEIS OU DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.**

Isso fica muito claro quando se observa que a expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF.

[...]

Ou seja, a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso.

[...]

Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito.

Revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo - como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital [...].

Dos trechos acima salientados, tenho para mim que o STF afastou, como elementos materiais relevantes do ITBI, a natureza e a origem da receita auferida pela sociedade, bem como o tipo de atividade por ela exercida (ou a constante em seu objeto social), bastando, para a configuração da imunidade, que a transferência do imóvel implique, unicamente, no aumento do capital social, salvo se a transmissão de bens ou direitos for decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

É dizer, o STF cindiu as hipóteses previstas no inciso I, do § 2º, do art. 156, da CF/1988, dividindo-o em duas partes:

**Primeira hipótese – quando há a incorporação de bens pela empresa em “realização do capital” (integralização):** aqui a imunidade tributária em relação ao ITBI é incondicionada e independe da atividade exercida pela empresa;

**Segunda hipótese – quando a incorporação de bens pela empresa decorre de fusão/ cisão / incorporação:** aqui a imunidade tributária em relação ao ITBI é condicionada à atividade exercida pela sociedade incorporadora. Assim, se a empresa incorporadora exerce atividade preponderante de compra e venda, locação ou arrendamento mercantil desses bens que estão sendo incorporados, deverá pagar o ITBI.

A ilegitimidade da restrição à imunidade tributária, comumente feita pelos municípios em suas respectivas legislações, já foi reconhecida pelos Tribunais de Justiça do Estado de São Paulo, do Ceará, e do nosso Estado do Rio de Janeiro, e a tendência é de que os demais Tribunais de Justiça pátrios também adequem os posicionamentos, a fim de que estejam em consonância ao entendimento emanado pelo Supremo Tribunal Federal.

## Acórdão nº 18.672

Minha convicção pessoal, pois, é a de que, no caso em tela, por não estarmos diante da transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, a cobrança mereceria sim ser cancelada, uma vez que escapa à exceção prevista em relação a não-incidência do tributo. [...]

Sendo assim, no caso concreto, diante da inaplicabilidades das Súmulas Administrativas 15 e 16 deste Eg. Conselho, perfilho, *in totum*, os fundamentos do voto vencido trazido pela d. Conselheira Hevelyn Brichi, entendendo que as hipóteses de **realização** (integralização) **de imóveis ao capital social** e as hipóteses de **transformação societária - fusão/cisão/ou incorporação de sociedades** são **distintas** e, que no primeiro caso (integralização do imóvel ao capital da Sociedade), a não- incidência constitucional do ITBI é **incondicionada**, na linha do lecionado pelo Professor Kiyoshi Harada e do entendimento exposto no voto do eminente Ministro Alexandre de Moraes nos autos do RE 796.376/SC, respeitando os entendimentos diversos.

Também depreende-se que o texto constitucional e legal trazem como **regra** a hipótese de não incidência do ITBI e como **exceção à regra** a vedação da fruição da não incidência (apenas e tão somente nos casos de transformação societária - casos de fusão, cisão ou incorporação) quando se verificar a preponderância de atividade imobiliária pela pessoa jurídica que se vale da norma isentiva (*latu sensu*).

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 a exceção. 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.



## Acórdão nº 18.672

Este entendimento, inclusive, já foi consagrado pelos Tribunais de Justiça Pátrios, como se verifica na ementas a seguir:

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ITBI – MUNICÍPIO DE TATUÍ – Sentença que concedeu a ordem – Apelo do Município. INTEGRALIZAÇÃO DE IMÓVEIS AO CAPITAL SOCIAL - IMUNIDADE NOS TERMOS DO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. Pretensão de reconhecimento da imunidade do ITBI – Aplicabilidade do art. 37, § 1º, do Código Tributário Nacional – Incidência do tributo sujeita à aferição, pelo município, da atividade preponderante da sociedade – Precedentes desta C. Câmara - **A imunidade é a regra, a qual só pode ser afastada quando a atividade empresarial preponderante for imobiliária.** [...]” (TJSP; Apelação Cível 1006261-66.2022.8.26.0624; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Tatuí - 3ª Vara Cível; Data do Julgamento: 08/01/2024; Data de Registro: **08/01/2024**)

APELAÇÃO CÍVEL. Ação anulatória de lançamento tributário. Cobrança de ITBI na hipótese de integralização do capital da empresa ré com a incorporação de imóvel, ao pretexto da prática de ato simulado. Sentença de improcedência. Recurso autoral. Provimento. Trata-se a hipótese de imunidade tributária disposta no art. 156, § 2º, I, da CF. **Incidência do ITBI em imóveis transmitidos para realização do capital social é excepcional,** ou seja, só tem lugar quando a sociedade tiver como atividade preponderante a compra e venda, cessão ou locação de bens imóveis, ou arrendamento mercantil, bem como, se os imóveis incorporados forem, posteriormente, transmitidos para pessoas distintas dos alienantes originais, nos termos do art. 36 do CTN. Jurisprudência do STF firme no sentido de que “não é possível presumir que a inatividade empresarial confirme, por si, o intuito de aplicação indevida da imunidade tributária” Ilegítima a cobrança realizada pelo Município apelante. RECURSO PROVIDO. (0254813-53.2021.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). PEDRO SARAIVA DE ANDRADE LEMOS - Julgamento: **31/10/2023** - SEGUNDA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 10ª CÂMARA CÍVEL)

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 possível lançar o tributo com base em presunções. Veja-se a transcrição do julgado em questão e de seus trechos mais relevantes, *verbis*:

## Acórdão nº 18.672

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.

[...] 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.  
[...]

Mesmo reconhecendo que este Eg. Colegiado possua consolidada jurisprudência em sentido diverso daquele ao qual me filio, parece-me, com todas as vênias aos entendimentos diversos, que a interpretação dada pela d. Autoridade Fazendária no caso concreto **extrapola a literalidade da norma de não-incidência tributária, impondo restrições outras não previstas no texto constitucional ou na legislação ordinária**, razão pela qual entendo que merece ser provido o Recurso Voluntário para se manter o reconhecimento de não-incidência do ITBI, devendo ser cancelada a Nota de Lançamento atacada.

Ademais, no que respeita à ausência de apresentação de documentação contábil capaz de sustentar a efetiva integralização do imóvel ao capital da Recorrente, entendo fundamental avaliar a situação de fato conforme a prova dos autos. Em suas manifestações a Autoridade Fiscal consignou que:

- a) Os registros contábeis não traziam registro de depreciação dos imóveis;
- b) Os registros contábeis não identificavam, as despesas com tributos, e taxas dos imóveis, nem cotas condominiais, nem despesas de consumo (luz, gás, ou telefone);
- c) A declaração de destinação dos imóveis identificaram a utilização de 3 (três) dos imóveis integralizados por terceiros sem registro de pagamento de aluguel (aqui ressalta-se que a Empresa Chamonix buffet tem como sócios membros da família que é sócia da Recorrente); e

**Acórdão nº 18.672**

d) Não foram identificados contratos ou acordos de utilização dos imóveis cuja destinação fora indicada como “utilização por terceiros” sem recebimento de aluguéis.

Ao compulsar os autos deste processo, a Recorrente **não alega inatividade empresarial e anexa a documentação contábil (SPEDs e Balanços Patrimoniais)** e documentação de suporte (declaração de destinação dos imóveis integralizados) no curso do processo. Ademais, é possível perceber que a Recorrente registrou, no período objeto de fiscalização receitas financeiras (no montante aproximado de R\$ 75 mil reais, no período), como já identificado pela própria Representação da Fazenda. Além disso, ao longo do período de aferição, foram registradas **despesas com mão de obra, empréstimos, despesas com tributos** (inclusive o IPTU dos imóveis integralizados) e demais linhas usuais e recorrentes na contabilidade de pessoas jurídicas que possuem atividade.

Inclusive, o cadastro da Recorrente no CNPJ indica que a atividade econômica principal por ela promovida é a de “Agente de investimentos em aplicações financeiras”, conforme se verifica do registro a seguir:

NÚMERO DE INSCRIÇÃO <b>26.517.173/0001-75</b> MATRIZ		<b>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</b>		DATA DE ABERTURA <b>09/11/2016</b>	
NOME EMPRESARIAL <b>FOUR CROWN INVESTIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA</b>					
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****				PORTE <b>DEMAIS</b>	
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>66.12-6-05 - Agentes de investimentos em aplicações financeiras</b>					
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS <b>64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings</b>					
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA <b>206-2 - Sociedade Empresária Limitada</b>					
LOGRADOURO <b>AV VENCESLAU BRAZ</b>		NÚMERO <b>00030</b>	COMPLEMENTO <b>APT 205</b>		
CEP <b>22.290-140</b>	BAIRRO/DISTRITO <b>BOTAFOGO</b>		MUNICÍPIO <b>RIO DE JANEIRO</b>		UF <b>RJ</b>
ENDEREÇO ELETRÔNICO <b>CESARCLAUDIOPF@YAHOO.COM.BR</b>			TELEFONE <b>(21) 9610-7676</b>		
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****					
SITUAÇÃO CADASTRAL <b>ATIVA</b>				DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL <b>29/10/2020</b>	

## Acórdão nº 18.672

O que se percebe é, em realidade, a realização de juízo de valor promovido pela d. Fiscalização acerca dos documentos contábeis e de suporte apresentados pela Recorrente, os quais, no seu entender, possuiriam inconsistências que a levaram a **presumir** a inexistência comprovação quanto à inexistência de preponderância de atividade imobiliária.

Portanto, o que se verifica é que a d. Fiscalização procedeu ao lançamento desqualificando, por imprestáveis, conforme aduzido na própria manifestação fiscal de fls. 125, desconsiderando os documentos contábeis apresentados pela Recorrente, implicando lançamento realizado com base em elementos indiciários, pois, em seu entender, os registros denotariam a ausência de registros específicos de despesas de contas de consumo, despesas condominiais e taxas relativas aos imóveis, agregada à ausência de registro de despesas de depreciação dos imóveis.

Nesse particular, destaco que na análise do SPED disponibilizado via PENDRIVE, referente ao ano de 2016, é possível identificar as movimentações relativas à integralização dos imóveis ao capital da da Companhia e no SPED de 2017, 2018 e 2019, é possível identificar as *subcontas 0101201204 - 2370 (2017 e 2018)* e a subconta 0101200004 - 2370 (2019), que dizem respeito às despesas de IPTU **de todos os imóveis que foram integralizados.**

No que respeita à ausência de registro de despesas de depreciação dos imóveis em questão, entendo que não se trata de elemento definitivo, por si só, para desqualificar integralmente a contabilidade da ora Recorrente. Inclusive, a própria Receita Federal do Brasil possui manifestação quanto a facultatividade de sua adoção, conforme Parecer CST 79/76, *verbis*:

Parecer CST 79/76

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

2.20.09.00 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos 2.20.09.80 - Depreciação Acelerada dos Bens do Ativo

Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a **pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do Ativo em qualquer percentual.** A omissão, ou uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.

Ademais, a análise desses elementos conjuntamente com a apresentação da declaração de destinação dos imóveis (**que indica a ausência de contraprestação de alugueres pela utilização dos imóveis**, mesmo que utilizados por sócios da Recorrente) e com a apresentação dos registros contábeis que indicam a percepção de receitas financeiras, entendo que se evidencia a colaboração da Recorrente e apresentação de toda a documentação solicitada.

## Acórdão nº 18.672

Acontece que a documentação apresentada não continha as informações que a d. Fiscalização reputava suficiente o que, em meu sentir, não significa dizer que ela seria imprestável com a finalidade específica de aferir a existência ou não de preponderância da atividade empresarial (sendo esse o aspecto definido pela autoridade lançadora como possível excludente da **regra** da não incidência).

Como é de sabença, é certo que o ato de lançamento de ofício deve observar, por imposição legal, aos ditames do art. 142 e seguintes do CTN, c/c arts. 33, 34, 68 e seguintes do Decreto nº 14.602/1996, além da necessária observância da Verdade Material.

Ainda que a d. Autoridade Fiscal tenha inferido que a documentação apresentada indicaria a violação de princípios contábeis, como o Princípio da Entidade, Princípio da Oportunidade e, inclusive, Confusão Patrimonial, indicando sua convicção presuntiva para o lançamento com base em suposta **simulação, dolo** ou **omissão** de receitas imobiliárias na escrita contábil da Recorrente, destaco que não há cominação de multa agravada no caso concreto, nem há individualização de conduta, ou imputação de falsidade ou omissão dolosa documental.

Nesse particular, entendo relevante mencionar a doutrina da il. Professora leciona Misabel Abreu Machado Derzi<sup>5</sup>, quanto a possibilidade de implantação do regime de arbitramento e presunção fiscal, *verbis*:

Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de base de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita regular e é correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição federal, artigo 145, §1º obriga a tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade. A presunção ou a ficção jurídicas são excepcionais e dependem de lei expressa para serem autorizadas.

[...]

O art. 148 do CTN, ao contrário, tem caráter sancionatório. Portanto só autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou dos atos de falsidades e desonestidades perpetradas pelo contribuinte ou de terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita.

Justamente por ter caráter sancionatório, entendo que o lançamento deve estar cercado de cautelas e análise detida e pontual acerca dos fatos verificados pela fiscalização em relação ao contribuinte e, no caso concreto, entendo que os elementos probatórios apresentados nos autos, pelo menos a meu ver, indicam a inexistência de preponderância de atividade imobiliária buscada pela d. Fiscalização sendo eles: a) cadastro de atividade econômica como agente de valores mobiliários, b) a presença de receitas financeiras; c) lançamentos de despesas de mão de obra e despesas recorrentes de tributos; d) inexistência de receitas imobiliárias, de forma que me parecem estar presentes os elementos do art. 33 do Decreto nº 14.602/1996, que trata do ônus probatório do Contribuinte no processo de lançamento.

---

<sup>5</sup> Misabel Abreu Machado Derzi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

## Acórdão nº 18.672

Situação similar à presente (no que respeita à se considerar imprestável a íntegra da escrita contábil do contribuinte por ausência de lançamento de constas de consumo/taxas condominiais), inclusive, já foi objeto da Declaração de voto do ilustre Conselheiro Eduardo Gazale Féo no Acórdão nº 17.215, assim versada:

[...] faço aqui algumas observações a respeito de fatos cuja análise tem se mostrado um tanto quanto automática e sem as devidas cautelas no curso dos julgamentos.

Falo a respeito **do registro de despesas inerentes a um imóvel (ativo não-circulante) – como IPTU e taxa condominial -, na contabilidade do contribuinte**, e as consequências impostas pela fiscalização quando constata sua ausência.

**Não vejo como esta situação, por si só, sem a avaliação de uma série de outros elementos da entidade, que contam com os formalismos e registros necessários, podem levar ao entendimento de que a contabilidade seria imprestável para a análise da atividade preponderante da pessoa jurídica.**

Percebo uma ementa comum nestes julgamentos, qual seja, aquela que notícia que “existindo na contabilidade da empresa inconsistências que impeçam a verificação da atividade preponderante, torna-se inaplicável a não incidência prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição da República”<sup>6</sup>.

Pois bem! A eventual inconsistência deve impedir a verificação da atividade preponderante! Ou seja, **não é mera existência de uma inconsistência que caracterizará a inidoneidade da contabilidade do contribuinte para os fins a que se prestam, sendo imprescindível a avaliação e ponderação de tantos outros elementos que podem, sim, revelar a preponderância da atividade.**

É como sempre advertiu o Ministro Luiz Fux<sup>7</sup>, então integrante do Superior Tribunal de Justiça, quando afastava o arbitramento imposto pela fiscalização da Fazenda Nacional, sustentando que “**o arbitramento somente se justifica diante da absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa (irregularidade insanável)**”.

Mutatis mutandis, desconsiderar a contabilidade apresentada pelo contribuinte para os fins que se prestam, em especial para a aferição da preponderância da atividade, apenas porque ausentes registros de despesas inerentes ao imóvel, porém, com tantas outras informações e registros suficientes para esta averiguação, parece-me equivocado. O mesmo se diga em relação à constatação da existência de alguma atividade em imóvel declarado vazio pelo contribuinte, pois é certo que banco de dados e cadastros de empresas ativas estão, muitas vezes, desatualizados.

Não é demais lembrar que muitas empresas, em passado não tão longínquo, não conseguiam efetuar a baixa da atividade nos órgãos oficiais (Junta Comercial, Receita Federal etc.), sem antes quitar todas as obrigações ainda pendentes na praça.

Logo, uma mera consulta em cadastros e banco de dados de

<sup>6</sup> RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 17.994

<sup>7</sup> AgRg no REsp 1121052 / SC – julgado em 04/03/2010



## Acórdão nº 18.672

empresas ativas deve ser avaliado com cautela, para que não se atribua uma ocupação a local onde não há mais atividade daquela empresa indicada no cadastro. [...]

Nessa linha, apesar de fundar meu voto na **incondicionalidade** da aplicação da regra de não incidência do ITBI, nos termos do Tema nº 796 do STF, para fins de reflexão, entendo relevante pontuar que a desqualificação da documentação apresentada pela Recorrente, promovida pela d. Autoridade Lançadora, não teria restado suficientemente justificada, a meu ver, diante dos registros apresentados na contabilidade da Recorrente.

Ainda assim, Caso este Eg. Plenário decida em sentido diverso do meu entendimento pessoal quanto à não incidência do ITBI no caso concreto, passo a analisar o argumento trazido pela Recorrente acerca da necessidade de observância à tese jurídica fixada no Resp 1.937.821/SP, julgado sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.113), em que a Primeira Seção do STJ estabeleceu – para o que aqui importa – que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel, o qual *deve ser “entendido como **o valor considerado em condições normais de mercado para as transmissões imobiliárias**”* (sem grifos no original).

Já tive oportunidade de me debruçar sobre a aplicabilidade da tese jurídica firmada no tema 1.113 dos recursos repetitivos do STJ e meu entendimento sobre a sua cogência, razão pela qual peço vênias apenas para referenciar meu voto no julgamento do Recurso Voluntário nº 20.276, julgado em dezembro de 2023, reiterando, *in totum* as razões ali expostas.

E no caso concreto ora analisado, entendo necessário fazer uso da técnica do **distinguishing** (seja **para aplicar a tese firmada no julgado** representativo de controvérsia seja para não a aplica-la), trazendo o teor judicante firmado pelo REsp 1.937.821/SP, que fixou a tese jurídica do Tema 1.113 dos recursos repetitivos do STJ, suscitado pelo contribuinte, a qual restou assim ementada, *verbis*:

- a) a base de cálculo do ITBI é o **valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado**, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) **o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN)**; c) **o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.**

A ementa do acórdão, por sua clareza e completude, merece ser aqui transcrita para fixação das premissas adotadas e de todas as teses jurídicas analisadas e julgadas pelo STJ naquele caso representativo, *verbis*:

## Acórdão nº 18.672

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). BASE DE CÁLCULO. VINCULAÇÃO COM IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). INEXISTÊNCIA. VALOR VENAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. REVISÃO PELO FISCO. INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. PRÉVIO VALOR DE REFERÊNCIA. ADOÇÃO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o "valor venal", a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos.

2. Os arts. 35 e 38 do CTN dispõem, respectivamente, que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões e que a base de cálculo do tributo é o "valor venal dos bens ou direitos transmitidos", que corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado.

3. **A possibilidade de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço.**

4. O ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário:

por declaração, se a norma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante.

5. Os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido.

6. **Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para**

## Acórdão nº 18.672

**o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado** (art. 148 do CTN).

7. A prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo.

8. Para o fim preconizado no art. 1.039 do CPC/2015, firmam-se as seguintes teses: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

9. Recurso especial parcialmente provido.

Nesse sentido, portanto, entendo que, aplicando a técnica do **distinguishing, temos configuradas as circunstâncias fáticas para atrair a ratio decidendi do tema 1.113 do STJ ao caso concreto ora analisado**, uma vez que:

a) tanto no caso concreto quanto no recurso paradigmático, tema 1.113 do STJ, há irrisignação do contribuinte com relação à base de cálculo definida pelo Fisco Municipal, em valor superior àquele efetivamente praticado na operação de transmissão do imóvel (o qual deve ser entendido como valor de mercado a não ser que desconstituído pelo Fisco mediante procedimento próprio);

b) tanto no caso concreto quanto no recurso paradigmático se percebe a configuração de lançamento do ITBI por mera estimativa unilateral, pois **não foi acolhido o valor da integralização de capital**, unilateral e indevidamente, tendo sido afastada a presunção de validade do valor da operação praticada (nos termos da tese fixada no tema 1.113 do STJ), sem contraditório prévio;

c) tanto no caso concreto, quanto no recurso paradigmático, **não se verificou nos autos qualquer alegação por parte do Fisco (muito menos indícios ou provas) de incompatibilidade, de pronto com a realidade, relativa ao valor da operação**, nem alegações de que teria havido fraude, simulação ou má-fé na fixação do valor da transmissão via integralização de capital), nem foram apresentados pelo Fisco elementos probatórios de incongruência patente do valor da integralização do imóvel ao capital da Recorrente (R\$ 150.000), com o valor que o Fisco determinou unilateralmente, como valor de mercado (R\$ 155.655,63);

## Acórdão nº 18.672

Ao defender a inaplicabilidade da tese fixada pelo tema 1.113 do STJ ao presente caso, por sua vez, a d. Representação Fazendária suscita que: (i) o REsp 1.937.821/SP ainda não transitara em julgado, estando pendente recurso extraordinário já interposto naqueles autos; e (ii) a tese jurídica do tema 1.113 do STJ “**se limita à discussão da base de cálculo do ITBI em arrematações de imóveis ofertados em hastas públicas judiciais**” e não seria aplicável a operações regulares de compra e venda de imóveis.

Com as devidas vênias à substancial promoção fazendária, entendo que:

(i) **não é necessário que se aguarde o trânsito em julgado de recurso representativo de controvérsia para a aplicação de sua *ratio decidendi***, conforme já reiteradamente decidido pelo próprio Eg. STJ nos julgamentos dos seguintes recursos: AgInt na Rcl n 36.473/RJ; AgInt na Pet 11.755/PE; AgRg no REsp 1.526.008/PR; AgRg no REsp 1.358.785/MG; EDcl no REsp 1.240.821/PR, ainda, no âmbito do Eg. TJRJ, temos os seguintes recentes julgados: Agravo Interno no Agravo de Instrumento nº 0057481-13.2023.8.19.0000; Apelação nº 0319984-93.2017.8.19.0001; e

(ii) o acórdão paradigmático que resolveu o Tema 1.113 no âmbito do STJ, **não se limitou a analisar as hipóteses de arrematação de imóveis em hastas públicas judiciais**, pelo contrário, o voto condutor trata, de maneira ampla e abrangente, do Fato Gerador do ITBI, passando por **diversas operações de alienação de imóveis, inclusive, a arrematação de imóveis em hastas públicas judiciais (que foi o caso concreto dos autos), tanto é que a própria tese jurídica firmada pelo tema não limitou as suas hipóteses de aplicabilidade**, como se infere da leitura de diversos trechos do voto condutor do Min. Gurgel de Faria, como as seguintes, *verbis*:

Quanto à base de cálculo do ITBI, o art. 38 do CTN dispõe que ela é “o valor venal dos bens ou direitos transmitidos” (Grifos acrescidos). Como visto, **o art. 35 do CTN é claro ao identificar o fato gerador como sendo a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões. Em sendo a transmissão ou a cessão realizada entre vivos, caso do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), temos que o fato gerador do imposto decorre de um negócio jurídico**, porque nasce de um acordo de vontades entre o alienante e o adquirente. No que tange à base de cálculo, a expressão “**valor venal**” **contida no art. 38 do CTN deve ser entendida como o valor considerado em condições normais de mercado para as transmissões imobiliárias.**

Nesse sentido, os seguintes julgados:

[...] Importa ressaltar que, **embora seja possível dimensionar o valor médio dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado pode sofrer oscilações para cima ou para baixo desse valor médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real**

## Acórdão nº 18.672

**valor da coisa**, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação os interesses pessoais do vendedor (necessidade da venda para despesas urgentes, mudança de investimentos, etc.) e do comprador (escassez do imóvel na região, proximidade com o trabalho e/ou com familiares, etc.) no ajuste do preço.

Especificamente no caso de alienação por hasta pública, salvo hipóteses de preço vil, o valor da arrematação corresponde ao valor de mercado, pois presume-se que esses mesmos fatores foram ponderados pelo arrematante para a realização de seu lance.

Aqui **não se está afirmando que o preço de venda necessariamente reflete o valor de mercado, pois eventual alienação por preço nitidamente incompatível com este (valor de mercado), independentemente de sua motivação, não permite a adoção dele (o preço de venda) como parâmetro para definição da base de cálculo.**

[...] Após cuidadosa reflexão, cheguei à conclusão de que o ITBI, em razão de seu fato gerador, somente comporta duas das modalidades de lançamento originário: por **declaração** ou por **homologação**, a depender da legislação municipal de cada ente tributante, sendo inviável ao fisco proceder, de antemão, ao seu lançamento de ofício. Se a norma local exigir prévio exame das declarações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, estaremos diante de um lançamento por declaração.

Nessa modalidade de lançamento, **em face do princípio da boa-fé objetiva, presume-se que o valor da transação declarado pelo contribuinte está condizente com o valor venal de mercado daquele específico imóvel, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, a justificar a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo**, em que assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que justificariam o quantum informado.

[...] Entretanto, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante, estaremos diante de um lançamento por homologação. Nessa hipótese, a Administração terá o prazo decadencial de cinco anos para proceder à revisão do pagamento realizado (que também engloba o exame acerca da correção da base de cálculo adotada), sem a qual o lançamento estará tacitamente homologado e, portanto, terá caráter definitivo.

Tanto o lançamento por declaração quanto o (lançamento) por homologação estão justificados pelas inúmeras circunstâncias já referidas que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio.

**E aqui reside a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido, in concreto.**



## Acórdão nº 18.672

Assim, repita-se, não dispondo de todos os elementos fáticos necessários ao juízo de certeza quanto ao valor do imóvel transmitido, não há como a Administração dispensar a participação do contribuinte no procedimento regular de constituição do crédito para estabelecer, antecipada e unilateralmente, a base de cálculo.

Constata-se, dessa forma, que, dadas as características próprias do fato gerador desse imposto, a sua base de cálculo deverá partir da declaração prestada pelo contribuinte, ressalvada a prerrogativa da administração tributária de revisá-la, antes ou depois do pagamento, a depender da modalidade do lançamento, desde que instaurado o procedimento administrativo próprio, em que deverá apurar todas as peculiaridades do imóvel (benfeitorias, estado de conservação, etc.) e as condições que impactaram no caráter volitivo do negócio jurídico realizado, assegurados os postulados da ampla defesa e do contraditório que possibilitem ao contribuinte justificar o valor declarado.

[...] b) É legítima a adoção de valor venal de referência previamente estipulado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI?

Essa resposta também é negativa.

**De início, cabe refutar a alegação da municipalidade recorrente de que a prévia adoção do valor venal de referência não modifica a modalidade de lançamento do imposto, que, segundo a edilidade, continuaria sendo por homologação.**

Consoante dito antes, o lançamento do ITBI se dá por declaração ou por homologação.

**No caso, diversamente do afirmado pelo município recorrente, a sua tributação do ITBI não se dá por homologação, visto que não há pagamento antecipado do imposto sem prévio exame do fisco, mas, ao contrário disso, a Administração impõe ao contribuinte o valor do crédito a ser recolhido.**

Em verdade, ao fixar a base de cálculo com lastro em valor de referência previamente estabelecido, o fisco busca, de fato, realizar o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos unilateralmente e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, presume-se de boa-fé.

**Além disso, a adoção desse valor de referência como primeiro parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI, com a inversão do ônus da prova ao contribuinte para demonstrar o contrário, subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois, a toda evidência, resulta em arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo.**

Esse denominado valor venal de referência, ou equivalente, quando muito, **poderá justificar a ação fiscal para apurar a veracidade da declaração prestada, mas, em hipótese alguma, pode servir para antecipar tal juízo, porquanto, além de não abranger todas as áleas definidoras do valor de mercado daquele específico imóvel,**



## Acórdão nº 18.672

acaba por subtrair a garantia do contraditório assegurada ao contribuinte, cujo exercício pressupõe a prévia instauração de regular processo administrativo. [...]

Inclusive, este vem sendo o entendimento sólido das Câmaras de Direito Público do Eg. TJ-RJ, conforme se infere da leitura dos recentes julgados abaixo transcritos, *verbis*:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COM PEDIDO DE CONCESSÃO DE LIMINAR. RECOLHIMENTO DE ITBI COM BASE NO VALOR REAL DA TRANSAÇÃO. PEDIDO DE SUSPENSÃO DO PROCESSO EM RAZÃO DE AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO RESP Nº 1.937.821/SP. INDEFERIDO PELO JUÍZO A QUO. IRRESGINAÇÃO DO IMPETRADO. Precedente paradigma que teve seu mérito julgado, formação da tese do tema 1.113 STJ. **Imediata aplicabilidade com a publicação do acórdão, artigo 1040, III do CPC.** Recurso Extraordinário pendente de julgamento no STF. Não determinada suspensão dos feitos que versem sobre a matéria. Suspensão que não se opera de forma automática. Precedentes. DECISÃO AGRAVADA MANTIDA. DESPROVIMENTO DO RECURSO (0075248-64.2023.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). ALEXANDRE TEIXEIRA DE SOUZA - Julgamento: 09/11/2023 - QUINTA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 16ª CÂMARA)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. PLEITO DE DECLARAÇÃO DE QUITAÇÃO DO TRIBUTO (ITBI) INCIDENTE NA OPERAÇÃO DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE DA AUTORA. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. RECURSO DO MUNICÍPIO REPISANDO AS ARGUMENTAÇÕES TRAZIDAS NA CONTESTAÇÃO E OBJETIVANDO A REFORMA D JULGADO AO FUNDAMENTO DE QUE NÃO HOUVE O PAGAMENTO DEVIDO DO IMPOSTO EM RAZÃO DE DIVERGÊNCIA DE NÚMERO DO ENDEREÇO. ESCORREITA SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE O PEDIDO AUTORAL. DEMONSTRADA A BOA-FÉ DA AUTORA. SIMULAÇÃO DE CÁLCULO DO ITBI COM BASE NO TEMA Nº 1.113 DO EGRÉGIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. SENTENÇA QUE SE MANTÉM. RECURSO CONHECIDO E PROVIMENTO NEGADO. (0295770-96.2021.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). LIDIA MARIA SODRE DE MORAES - Julgamento: 06/06/2023 - SEXTA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 21ª CÂMARA)

APELAÇÃO CÍVEL.  
AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.  
DIREITO TRIBUTÁRIO.  
BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BEM IMÓVEL.

O Autor alega que adquiriu um imóvel e que, ao solicitar a emissão da guia para recolhimento do imposto devido pela transmissão da propriedade (ITBI), a Municipalidade teria desprezado a base de

## **Acórdão nº 18.672**

cálculo legalmente preconizada, emitindo a Guia de Arrecadação fundada em valor substancialmente superior e quitado em decorrência da exiguidade de prazo para a consolidação do negócio, razão pela qual requereu em Juízo a restituição do montante pago a maior.

Sentença de improcedência que é por ele alvejada.

Superior Tribunal de Justiça julgou recentemente o REsp. nº 1.937.821/SP, (Tema Repetitivo 1.113), que fixou as seguintes teses:

"a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN ); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente".

No caso em comento, diante da presunção de veracidade do valor declarado na escritura pública de compra e venda como sendo o de mercado, caberia a aplicação do disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Ente Municipal que deveria ter instaurado processo administrativo, respeitando-se o princípio do contraditório e da ampla defesa, para impugnar o valor da aquisição do imóvel indicado pelo Autor, o que, in casu, não ocorreu.

Ademais, não há qualquer comprovação, nos autos, de que o valor utilizado como base de cálculo pelo Réu corresponda ao real valor de mercado do imóvel, ônus que lhe incumbia, na forma do artigo 373, inciso II, do Código de Processo Civil.

Assim, merece reforma a sentença para julgar procedente o pedido de restituição do indébito; contudo, o montante pleiteado merece pequena correção, ante a ocorrência de erro material na peça inaugural.

Condenação do Ente ao pagamento da taxa judiciária, nos termos do verbete nº 145 desta Corte, além dos honorários advocatícios em favor do patrono do Autor.

**PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO.**

(0091396-55.2020.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). LEILA MARIA RODRIGUES PINTO DE CARVALHO E ALBUQUERQUE - Julgamento: 05/05/2022 - VIGÉSIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL)

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BEM IMÓVEL (ITBI). RECURSO INTERPOSTO CONTRA A DECISÃO QUE DETERMINOU O DEPÓSITO DO ITBI NO VALOR INCONTROVERSO DE R\$ 90.000,00, COM BASE NO VALOR DA COMPRA E VENDA DO IMÓVEL, DEFERIU A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA DIFERENÇA, DETERMINOU, AINDA, A LAVRATURA DA ESCRITURA E À PARTE AUTORA QUE EMENDE A INICIAL PARA AÇÃO DE CONHECIMENTO. INSURGE-SE O MUNICÍPIO-AGRAVANTE AFIRMANDO QUE PARA FINS DE BASE DE CÁLCULO DO ITBI DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO O VALOR VENAL DOS BENS E DIREITOS TRANSMITIDOS (CTN, ARTIGO 38 E ART. 14, P.Ú. DA LEI MUNICIPAL Nº 1.364/88).**

## Acórdão nº 18.672

RECURSO QUE NÃO MERECE PROSPERAR.

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA JULGOU RECENTEMENTE O RESP. Nº 1.937.821/SP, (TEMA RÉPETITIVO 1.113), QUE FIXOU AS SEGUINTE TESES: "A) A BASE DE CÁLCULO DO ITBI É O VALOR DO IMÓVEL TRANSMITIDO EM CONDIÇÕES NORMAIS DE MERCADO, NÃO ESTANDO VINCULADA À BASE DE CÁLCULO DO IPTU, QUE NEM SEQUER PODE SER UTILIZADA COMO PISO DE TRIBUTAÇÃO; B) O VALOR DA TRANSAÇÃO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE GOZA DA PRESUNÇÃO DE QUE É CONDIZENTE COM O VALOR DE MERCADO, QUE SOMENTE PODE SER AFASTADA PELO FISCO MEDIANTE A REGULAR INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO PRÓPRIO (ART. 148 DO CTN ); C) O MUNICÍPIO NÃO PODE ARBITRAR PREVIAMENTE A BASE DE CÁLCULO DO ITBI COM RESPALDO EM VALOR DE REFERÊNCIA POR ELE ESTABELECIDO UNILATERALMENTE." NO CASO EM COMENTO, DIANTE DA PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DO VALOR DECLARADO NA PROMESSA DE COMPRA E VENDA COMO SENDO O DE MERCADO, CABERIA A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO NO ARTIGO 148 DO CTN, O QUE NÃO OCORREU. NÃO BASTASSE ISSO, EM QUE PESE A NORMA DO ARTIGO 38 DO CTN, O VALOR VENAL ATRIBUÍDO PELO MUNICÍPIO AO IMÓVEL, UNILATERALMENTE, SE AFIGURA, A PRINCÍPIO, DESPROPORCIONAL, DE MODO QUE NECESSÁRIA SUA CORRETA APURAÇÃO. APLICÁVEL A SÚMULA 59 DESTE TJRJ. MANUTENÇÃO DA DECISÃO. RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(0036613-48.2022.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). CINTIA SANTAREM CARDINALI - Julgamento: 26/07/2022 - VIGÉSIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL)

Por todo o exposto e sintetizando os entendimentos que balizam minha decisão, quanto à base de cálculo:

(i) Concluo que, no caso concreto sob análise, não incide o ITBI, pois a) estamos diante de realização de capital, mediante integralização de imóvel no capital da empresa, hipótese em que a imunidade tributária em relação ao ITBI é incondicionada e independe da atividade exercida pela empresa e b) os documentos apresentados pela Recorrente nos autos indicam que suas receitas decorreram de intermediação financeira e receitas financeiras; ou, subsidiariamente;

(ii) Caso o Eg. Plenário entenda que o ITBI seria devido no caso concreto, concluo que a presunção de boa-fé do contribuinte quanto aos valores declarados pela Recorrente quando da integralização do imóvel em seu capital, **deve permanecer hígida**, uma vez que os valores praticados quando da integralização do capital **não podem ser considerados, de pronto, como incompatíveis com o valor de mercado**, na linha da *ratio decidendi* firmada tema 1.113 dos Recursos Repetitivos do STJ devendo ser fixada a base de cálculo do ITBI em R\$ 150.000,00.

## Acórdão nº 18.672

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar a r. decisão da d. CRJ e cancelar a Nota de Lançamento ora atacada.

É como voto.

### VOTO VENCEDOR Conselheiro **RENATO DE SOUZA BRAVO**

Peço vênias ao i. Conselheiro Relator GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS para trilhar caminho diverso e propor solução distinta para a controvérsia ora sob apreço.

Dirijo do seu principal fundamento, adotado para dar provimento ao Recurso Voluntário, consistente na adoção da tese de que o inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição da República<sup>8</sup> veicularia duas hipóteses de não incidência do ITBI, sendo apenas uma delas condicionada à verificação da atividade preponderante do contribuinte.

O i. Conselheiro Relator filia-se ao entendimento de que a hipótese de não incidência do ITBI relativa à incorporação de imóveis em realização de capital, prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição, seria incondicionada. Apoia-se, para tal, na decisão proferida pelo STF no âmbito do RE 796.376/SC (Tema 796), com destaque para trecho do voto do i. Ministro Alexandre de Moraes, proferido no curso do referido julgamento.

Contudo, não há de prevalecer tal fundamento.

A tese fixada em sede de repercussão geral no âmbito do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC nada tem a ver com o ponto em discussão, vale dizer, com o fundamento adotado pelo i. Conselheiro Relator, no sentido de que o art. 156, § 2º, I, da Constituição veicularia duas hipóteses de não incidência do ITBI, sendo uma delas condicionada à verificação da atividade preponderante da sociedade e outra incondicionada a tal análise.

---

<sup>8</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

## Acórdão nº 18.672

O excerto do voto do Ministro Alexandre de Moraes, cuja natureza é de mero *obiter dictum*, não possui eficácia vinculante para solução do presente caso e, no nosso entendimento, *d.m.v.*, revela análise equivocada quanto ao ponto ora em discussão, na medida em que se aparta tanto da moldura constitucional quanto daquela estabelecida pelo próprio Código Tributário Nacional relativamente à matéria em foco, em observância ao disposto no art. 146, II, da Constituição<sup>9</sup>.

Muito embora engenhosa a construção empreendida pelo i. Conselheiro Relator, com arrimo na doutrina de Kyjoshi Harada e no voto do Exmo. Ministro Alexandre de Moraes, a dicção da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional, cumprindo a função estabelecida pelo art. 146, II, da Carta Magna, no sentido de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, não lhe autoriza.

O principal fundamento do voto do i. Conselheiro Relator pressupõe admitir que os arts. 36 e 37 do Código Tributário Nacional teriam sido não recepcionados pela Constituição de 1988, o que se sabe não ser o caso.

Deve-se destacar que o art. 37 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a não incidência do ITBI nas hipóteses de que trata o seu art. 36 não se aplica quando verificada atividade imobiliária preponderante, não faz a segregação defendida pelo Conselheiro Relator, tanto é que o referido art. 37 do Código utiliza em sua dicção, de maneira indistinta, “*o disposto no artigo anterior não se aplica*”, tal como destacado no texto normativo abaixo reproduzido:

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;

II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

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.** (grifos nossos)

---

<sup>9</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

## Acórdão nº 18.672

Como bem lembrou o d. Representante da Fazenda que atuou no julgamento do presente caso, Dr. Sidney Leonardo Silva, a própria interpretação histórica do dispositivo constitucional que trata da não incidência do ITBI na hipótese de incorporação de imóvel em realização de capital desabona a tese adotada como fundamento do voto do Conselheiro Relator.

Para tal, basta verificar que na dicção da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, no § 2º do seu art. 9º<sup>10</sup>, já constava a condicionante de verificação da atividade preponderante da pessoa jurídica, justamente para fins de aplicação da não incidência do imposto, então de competência estadual, na hipótese de transmissão de bem imóvel em realização de capital de pessoas jurídicas, **única hipótese prevista na ocasião.**

Como argumento definitivo para afastar o fundamento do voto do i. Conselheiro Relator, valho-me do disposto no art. 6º da Lei Municipal nº 1.364/1988, o qual, na mesma linha dos arts. 36 e 37 do Código Tributário Nacional, estabelece as condições para que a não incidência do ITBI seja aplicada no âmbito do Município do Rio de Janeiro, indistintamente, em relação a ambas as hipóteses (incorporação de bens imóveis em realização de capital e incorporação de bens imóveis em decorrência de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica):

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;

[...]

§ 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.

---

<sup>10</sup> Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

(...)

**§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição. (grifos nossos)**



## Acórdão nº 18.672

§ 3º Se o adquirente iniciar suas atividades após a aquisição ou menos de dois anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando-se em conta os três anos subsequentes à data de aquisição. (grifos nossos)

Em sintonia com o Código Tributário Nacional, a lei municipal estabelece que a não incidência do ITBI nas operações de realização de capital com imóveis é expressamente condicionada, na forma do § 1º do referido art. 6º, à não ocorrência de preponderância de atividade imobiliária, verificada esta a partir das receitas operacionais da empresa de acordo com o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo artigo.

Assim, a condicionante de avaliação da atividade preponderante apresenta-se, de maneira indistinta, para ambas as hipóteses de não incidência do ITBI previstas no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição, por expressa previsão do § 1º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988.

Aplicar ao presente caso o fundamento constante do voto do i. Conselheiro Relator significaria negar vigência ao art. 6º da Lei nº 1.364/1988, o que encontra óbice intransponível no art. 82-A do Regimento Interno deste Conselho de Contribuintes<sup>11</sup>, na medida em que o referido dispositivo, e também aquele a ele análogo constante do Código Tributário Nacional, não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade ou de declaração formal de não recepção pela Constituição.

Em arremate a esse ponto, com o intuito de afastar qualquer cogitação quanto à aplicação do trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes proferido no âmbito do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC (Tema 796) ao caso em tela, pedimos vênias para trazer à colação trechos da declaração de voto do i. Conselheiro Presidente, Dr. Fernando Miguez Bastos da Silva, por ocasião do julgamento que deu origem ao Acórdão nº 17.926, de 10/02/2022:

[...] o STF debruçava-se, naquele julgamento, sobre o alcance da imunidade prevista no art. 156, § 2º, inciso I, da CF/1988, mais precisamente, saber se a não incidência do ITBI na incorporação de imóvel ao capital social se estenderia para além do valor integralizado.

---

<sup>11</sup> Art. 82-A. Fica vedado aos Conselheiros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, sob fundamento de sua inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:  
I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;  
b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil;

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser observadas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho de Contribuintes.

## Acórdão nº 18.672

[...]

O voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, entretanto, enveredou, a certa altura, pela abordagem de uma controvérsia que não havia sido instaurada ab initio, qual seja, definir se a imunidade prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal para a integralização de imóveis ao capital social da empresa seria condicionada à verificação da atividade preponderante ou incondicionada.

Ainda que a i. Conselheira Relatora não tenha trilhado tal caminho, julgo oportuno contestar a interpretação – brandida por alguns exegetas mais apressados – de que o fundamento exposto no respectivo trecho do acórdão estaria abrangido na Tese 796 de Repercussão Geral do STF.

É importante salientar, de plano, que, no citado RE 796.376-SC, cujo julgamento se deu através do Plenário Virtual, a tese da dispensa da prova da preponderância nos casos de integralização de imóvel para composição ou aumento do capital social da empresa sequer fora discutida.

Ademais, tal entendimento não se mostrou decisivo para a decisão tomada pelo Plenário Virtual do STF, caracterizando-se, deste modo, um verdadeiro *obiter dictum*.

Conforme bem pontuado pelo i. Procurador do Município do Rio de Janeiro, Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva, em artigo publicado no site Consultor Jurídico e intitulado O STF e a sua recente decisão sobre o ITBI, “não se poderia extrair de um *obiter dictum* qualquer força vinculante ou de precedente, sobretudo quando utilizado *a contrario sensu* para reforçar a incidência do ITBI sobre os valores de imóveis que sobejassem as cotas integralizadas”.

Quanto aos outros dois pontos que devem ser enfrentados no âmbito deste julgamento, para completa solução da controvérsia, a saber: *i)* prestabilidade ou imprestabilidade da contabilidade apresentada pela Recorrente para fins de demonstrar que faria jus à não incidência do ITBI e *ii)* alegação de que a base de cálculo utilizada no lançamento deve encontrar conformação no valor declarado para os imóveis por ocasião da sua incorporação ao capital social da pessoa jurídica, com arrimo no REsp nº 1.937.821, julgado pelo STJ no rito dos recursos repetitivos; peço vênias para adotar como fundamento do presente voto os seguintes excertos da manifestação da d. Representação da Fazenda, *verbis*:

Portanto, para a hipótese versada nestes autos, mostra-se imprescindível a apresentação, pela Recorrente, de seus livros e documentos contábeis. Ademais, devem estar eles aptos a permitir ao Fisco a verificação de sua atividade preponderante, eis que, como dito, a eventual predominância de receitas vinculadas ao ramo imobiliário impõe óbice à não incidência postulada.

## **Acórdão nº 18.672**

Nesta ordem de ideias, impende observar que a autoridade fiscal relatou que a contribuinte descumpriu seu dever de apresentação de livros e documentos fiscais relativos ao período investigado, não comprovando, assim, a efetiva observância das normas legais inerentes ao reconhecimento da não incidência do ITBI, tornando-se devido, por conseguinte, o imposto sobre a transmissão em tela. De se notar que a conduta fiscal está em consonância com os termos da Súmula Administrativa nº 16 deste C. Colegiado.

Vale recordar que a contribuinte, após interpor sua impugnação – e dada a insuficiência dos elementos de prova a ela anexados para o exame da atividade preponderante -, fora intimada, uma vez mais, a apresentar sua escrita contábil, sendo que a documentação então entregue revelou-se inapta para a devida análise, conforme manifestação fiscal em folha 83.

Finalmente, nesta fase recursal, a Recorrente apresentou em formato digital (cf. arquivos em pen drive de folha 94) os seus livros contábeis, os quais, contudo, não apontaram para uma contabilidade fidedigna, faltando a ela consistência na apresentação e mensuração de seus elementos.

De fato, restou evidenciado da manifestação da autoridade fiscal em folhas 125 a 126-verso o desacordo entre a escrita contábil da Recorrente e a sua realidade patrimonial, porquanto desatendidos os princípios da Entidade, da Oportunidade e da Competência, como revela, ilustrativamente, a ausência de registros contábeis tanto de despesas típicas de patrimônios imobiliários - tais como as relativas a tarifas de serviços públicos (energia elétrica, água e esgoto), condomínio e depreciação do bem imóvel incorporado – quanto daquelas inerentes ao funcionamento da sociedade, estando ausentes da escrituração, por exemplo, os lançamentos concernentes aos custos de constituição da empresa.

Sob a perspectiva das receitas imobiliárias e em contraste com as informações contábeis prestadas, o sistema SINAE noticia existirem Alvarás de Licença para Estabelecimento concedidos para diversas empresas em endereços de imóveis da Recorrente, o que é indiciário do recebimento de aluguéis, mormente quando não conste dos autos qualquer instrumento de comodato que ampare o uso gratuito desses imóveis por terceiros.

Em documentos autuados pela Gerência de Fiscalização do ITBI (cf. folhas 120 a 124), é possível verificar que<sup>12</sup>:

(1) A empresa Chamomix Festas e Buffet Ltda se estabeleceu no imóvel da Rua Canavieiras, nº 537, Grajaú, em 17/11/2011 (data de cadastro) e se encontra ativa, de sorte que ocupou o imóvel durante todo o período fiscalizado;

---

<sup>12</sup> Atualmente, funciona no imóvel da Avenida Ayrton Senna, nº 5.500, Bloco 02, Loja 101, Jacarepaguá, a firma *Espaço Luciana Feitosa*, cadastrada no órgão fazendário em 15/03/2023, estando fora, portanto, do escopo do período de fiscalização.

## **Acórdão nº 18.672**

(2) A empresa Lucas Sperle Correa e Silva EIRELI funcionou no imóvel da Avenida Ayrton Senna, nº 5.500, Bloco 02, Loja 101, Jacarepaguá, de 14/03/2018 (data de cadastro) até 24/10/2022 (data do status “baixado”), de modo que ocupou o imóvel durante parte do período de investigação;

(3) A empresa ACSC e Silva Máquinas e Equipamentos funcionou no imóvel referido no item anterior de 14/05/2018 (data de cadastro) até 25/10/2022 (data do status “baixado”), de maneira que ocupou o imóvel durante parte do período verificado.

Agregue-se que outros três dos imóveis da Recorrente são ocupados informalmente pelos próprios sócios ou por seus genitores<sup>13</sup>, que neles residem sem qualquer retribuição à empresa, o que denota nítida confusão patrimonial entre a sociedade e seus sócios.

A desqualificação da escrita contábil da adquirente para fins de averiguação de sua atividade preponderante encontra amparo no entendimento unânime e reiterado deste Egrégio Conselho de Contribuintes<sup>14</sup>, mostrando-se oportuna a menção ao Acórdão de nº 16.822, proferido em 30/05/2019, com base em voto da lavra do ilustre Conselheiro ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR, cuja ementa transcrevo a seguir:

### **ITBI – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL – VERIFICAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE**

Existindo na contabilidade da empresa inconsistências que impeçam a verificação da atividade preponderante, torna-se inaplicável a não incidência prevista no inciso I do §2º do art. 156 da Constituição da República, sendo devido o imposto na data da aquisição do bem. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

[...]

Por fim, não procede a objeção da Recorrente quanto à base de cálculo utilizada no lançamento do ITBI, ao argumento de que tal grandeza deveria ser definida a partir do valor da transação do imóvel declarado pelo próprio contribuinte, como teria sido decidido no âmbito do REsp nº 1.937.821, julgado pelo STJ no rito dos recursos repetitivos.

O precedente invocado, a meu juízo, não socorre a pretensão recursal.

<sup>13</sup> Conforme declaração da Recorrente em folha 95, os apartamentos situados na Rua Domingos Ferreira, nº 242, na Rua José Silva, nº 264, e na Avenida Venceslau Brás, nº 30, são a residência, respectivamente, da Sr<sup>a</sup> Zilda Cupello Ferreira (antiga sócia e mãe do sócio Cesar Claudio Ferreira), do pai da sócia Andreia Soares Arpon e do casal de sócios Cesar Claudio Ferreira e Andreia Soares Arpon.

<sup>14</sup> Confiram-se, dentre outros, os Acórdãos nºs 16.706, 16.788, 16.800, 16.813 e 16.822, todos proferidos em 2019.

## Acórdão nº 18.672

Primeiramente, porque o decisum da Corte Superior ainda não transitou em julgado, estando pendente de apreciação o Recurso Extraordinário manejado pelo Município de São Paulo, de sorte que, para o deslinde do presente litígio, os eminentes julgadores deste Conselho de Contribuintes não estão sujeitos à previsão constante do §2º do art. 82-A do seu Regimento Interno<sup>15</sup>, que tem por escopo tão somente as “decisões **definitivas** de mérito”, proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos.

Em segundo lugar, porque o caso dos autos em nada se assemelha ao que deu ensejo ao referido precedente do STJ. Nesse sentido, são dignas de nota as considerações expendidas em artigo de autoria do ilustre Procurador do Município do Rio de Janeiro, Dr. RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA, que lançam luzes sobre a questão debatida, valendo destacar o seguinte trecho<sup>16</sup>:

Nesse sentido, frisa-se: O entendimento fixado pelo STJ no REsp 1.937.821 só pode ser interpretado como **aplicável aos casos de aferição da base de cálculo do ITBI relativos a arrematações de imóveis em hastas públicas e não a todas as hipóteses de alienação sujeitas ao ITBI**. Somente essa matéria vinha sendo decidida pelo STJ nesse sentido. Não havia jurisprudência sua que sustentasse editar um tema de Repetitivo para a discussão de base de cálculo de ITBI em outras hipóteses de alienação de imóveis, sobretudo em negócios jurídicos particulares! (grifou-se)

De fato, parece-me que as conclusões oriundas do recurso repetitivo em apreço - em que o caso concreto cuidava de uma arrematação de imóvel em hasta pública<sup>17</sup> - não podem ser automaticamente estendidas à situação sob análise, em que o valor do imóvel foi estabelecido pelos próprios sócios da sociedade em constituição, para fins de incorporação ao seu patrimônio em realização de capital. Vale dizer, o valor venal do imóvel foi atribuído de modo **unilateral** pelos sócios transmitentes, sem qualquer garantia de que tenham sido levados em conta na sua fixação critérios relevantes para a determinação do real valor do bem. Afinal, não foi aportada aos autos qualquer documentação apta a demonstrar a fidedignidade do valor

<sup>15</sup> Art. 82-A. (...)

§2º As **decisões definitivas de mérito**, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser observadas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho de Contribuintes.

<sup>16</sup> O artigo intitulado “O ITBI no divã? Efeitos do acórdão proferido no RE 1.937.821 (parte 1)” está disponível em “<https://www.conjur.com.br/2022-set-12/ricardo-almeida-ribeiro-silva-itbi-diva>”.

<sup>17</sup> Segundo o Ministro Relator Gurgel de Farias, “*Especificamente no caso de alienação por hasta pública, salvo hipóteses de preço vil, o valor da arrematação corresponde ao valor de mercado, pois presume-se que esses mesmos fatores [referindo-se o Ministro à existência de benfeitorias, ao estado de conservação, aos interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço] foram ponderados pelo arrematante para a realização de seu lance*”. Noutro dizer, considera-se a hasta pública um procedimento formal realizado em sede judicial, capaz de fornecer – em tese - um valor objetivo e seguro, não sujeito à livre negociação e às subjetividades das partes.

## **Acórdão nº 18.672**

declarado pelos sócios por ocasião da conferência do bem imóvel para a integralização do capital social da Recorrente.

Em caso no qual se aduziu tese similar, este Colendo Colegiado refutou a pretensão recursal, proferindo o Acórdão nº 18.377, de 29/06/2023, com base em brilhante voto concebido pelo d. Conselheiro Relator GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, cujo entendimento em relação a esse ponto específico está sintetizado na seguinte ementa:

### **ITBI – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – ARBITRAMENTO**

Considerando que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel ou do direito transmitido, entendidos como o “valor corrente praticado pelo mercado”, é autorizado o afastamento do valor declarado unilateralmente pelo contribuinte, quando esse valor se mostrar “de pronto, incompatível com as condições normais de mercado”. Inteligência do §2º do art. 14 da Lei nº 1.364/1988. Recursos Voluntários improvidos. Decisão unânime.

Por fim, também não há de prevalecer o pedido recursal de conversão do presente julgamento em diligência, uma vez que tal providência já foi suprida pela remessa dos autos, a pedido da Representação da Fazenda, ao órgão lançador, para exame dos documentos juntados aos autos pela Recorrente, encontrando-se a manifestação daquele órgão nos presentes autos.

Tendo em vista o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

## **A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **FOUR CROWN INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES 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 **RENATO DE SOUZA BRAVO.**



**Acórdão nº 18.672**

Vencidos o Conselheiro RELATOR e a Conselheira HEVELYN BRICHI CARDOZO, que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

Ausente da votação o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, substituído pelo Conselheiro Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 09 de maio de 2024.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**HEVELYN BRICHI CARDOZO**  
CONSELHEIRA

(Designada para assinar o voto vencido do Conselheiro Relator GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)

**RENATO DE SOUZA BRAVO**  
CONSELHEIRO