

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

Sessão do dia 30 de janeiro de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 02/04/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.365

Recorrente: **ER 3 PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**

Representante da Fazenda: **TIAGO CAMPOS SILVA**

ITBI – PROCESSO – NULIDADE DO LANÇAMENTO

Não importa nulidade o legítimo e regular dever da Administração de, verificada a ocorrência da hipótese de incidência, constituir a obrigação tributária, a partir da qual, uma vez comunicada ao contribuinte, haverá inevitavelmente a possibilidade do contraditório substancial por meio da competente impugnação. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ITBI – PROCESSO – NULIDADE DA DECISÃO
RECORRIDA**

Não importa nulidade a decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários que se vale, como fundamento, de parecer elaborado por relator especialmente designado para o feito, na forma do art. 94, “caput” e seu parágrafo único, do Decreto nº 14.602/1996. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ITBI – VALOR VENAL – QUESTÃO NOVA
APRESENTADA APÓS A INTERPOSIÇÃO DO
RECURSO VOLUNTÁRIO – NÃO CONHECIMENTO
POR FORÇA DA PRECLUSÃO**

A dupla preclusão – consumativa e temporal – impede o conhecimento, pelo Conselho de Contribuintes, da questão referente ao valor venal não suscitada na impugnação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

ITBI – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL – ANÁLISE DAS CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DA IMUNIDADE – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA

a) Para efeito de lançamento do ITBI relativo à transmissão decorrente de incorporação de imóvel ao capital social, quando verificada causa excludente da não incidência reconhecida sob condição, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao término dos prazos previstos nos §§ 2º a 4º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988 para a verificação da atividade preponderante, na forma do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, seguindo ainda o que dispõe a Súmula Administrativa nº 14. b) Para as transmissões em integralização de capital informadas ao Município após o decurso dos prazos previstos nos §§ 2º a 4º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988, a decadência tem seu termo inicial na data da apresentação do requerimento para reconhecimento de imunidade. c) E ainda relativamente aos prazos a que se referem os §§ 2º e 3º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988, não se destinam a definir o período em que tal intimação do contribuinte para a apresentação da documentação contábil e comercial pode ser feita, mas sim a estabelecer o período base em que a atividade da contribuinte deverá ser analisada.

ITBI – IMUNIDADE – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL AO CAPITAL CONDICIONADA À NÃO OCORRÊNCIA DE PREPONDERÂNCIA DE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

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 Municipal nº 1.364/1988, 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.

Recurso Voluntário não conhecido parcialmente e improvido na parte conhecida. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 107/114, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ER 3 PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 60 a 62v, que julgou improcedente a impugnação apresentada à Nota de Lançamento nº 00624/2022, de 28/03/2022, 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, de 1/6 do imóvel situado na Avenida das Américas, 13850 – Recreio dos Bandeirantes, inscrito no Cadastro Imobiliário sob a inscrição de nº 0.650.801-4.

Assinale-se, inicialmente, que a contribuinte, por meio do processo administrativo de nº 04/450.359/2017, 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 sua 3ª Alteração Contratual, celebrada em 29/07/2016 e registrada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 31/08/2016, do qual também constou a realização de capital por integralização de outro imóvel.

Consoante decisão exarada em 29/03/2017 (cf. folhas 48 a 50 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 0147/2017 a 0150/2017.

Em 18/03/2020, em atenção aos comandos legais acima citados, a Gerência de Fiscalização da Coordenadoria do ITBI (FP/REC-RIO/CIT-2) deflagrou, ainda no bojo dos autos de nº 04/450.359/2017, procedimento de ofício para averiguar a atividade preponderante da adquirente. Para tanto, procedeu à intimação da contribuinte, consoante Termos de Intimação de Fiscalização de Atividade Preponderante nº 0058/2020 e 0140/2021, em folhas 60 e 65 daqueles autos, para que esta apresentasse documentos e prestasse informações referentes ao período transcorrido entre 01/09/2014 e 31/08/2018.

Embora regularmente notificada, conforme comprovante de fls. 62-v e 65-v do processo acima citado, a contribuinte não atendeu à convocação. Contudo, em 28/03/2022, a contribuinte apresentou petição afirmando que tal convocação merecia ser revista, alegando ser irrelevante a verificação da atividade preponderante para fins de incidência de imunidade tributária, tendo em vista enquadrar-se na primeira parte do art. 156, §2º, I, da CRFB/88, qual seja, a transmissão de imóvel incorporado ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Com fulcro neste dispositivo, no art. 36 do CTN e, principalmente, em sua interpretação do entendimento do Supremo Tribunal Federal para o Tema nº 796 do repositório de repercussões gerais,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 18.998

fixado no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376-SC, a contribuinte sustenta que se enquadra em hipótese de imunidade de ITBI incondicionada, haja vista também, segundo ela, a inexistência de excesso na transferência do imóvel em realização de capital, uma vez que o valor do imóvel utilizado para tal foi o mesmo praticado em sua Declaração de Imposto de Renda.

Assim sendo, nenhuma documentação exigida pela Fiscalização do ITBI foi apresentada.

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 00624/2022.

Inconformada com o sobredito lançamento, a contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação autuada às folhas 05 a 21, acompanhada dos documentos de folhas 22 a 52.

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

a) Que a Autoridade Fazendária ignorou completamente suas alegações e procedeu ao lançamento do tributo de forma precoce e desarrazoada, não tendo sido apreciada sua petição datada de 28/03/2022;

b) Que a transação é imune ao ITBI, conforme previsto no art. 156, §2º, I da CRFB/1988;

c) Que, de acordo com o entendimento do STF para o Tema nº 796, a imunidade constitucional não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que a transferência do imóvel se deu com base no valor declarado para fins de imposto de renda, que coincide com o valor do capital integralizado, não havendo que se falar em excesso na transferência realizada;

d) Que para a Suprema Corte a condicionante de verificação de atividade preponderante somente se aplica para a fruição da imunidade na segunda parte do dispositivo constitucional (transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica), sendo na primeira parte (transmissão de bens para integralização de capital social) a imunidade incondicionada, o que torna irrelevante tal verificação no caso concreto;

e) Que tal entendimento se depreende da interpretação do voto do Ministro Alexandre de Moraes no julgamento do Recurso Extraordinário mencionado, para quem a ressalva constante no final do art. 156, §2º, I, da CRFB/88, se refere apenas à transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, excluindo-se as hipóteses de integralização de capital social; e

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

f) Que, sem prejuízo da argumentação anterior, verifica-se a ocorrência de decadência para a constituição do crédito tributário: para o fato gerador ocorrido em 09/10/2010, já se observa a decadência de plano, já em relação ao fato gerador ocorrido em 2016, com base no art. 173 do CTN, a autoridade teria o prazo de cinco (5) anos para proceder ao lançamento tributário, contado de 01/01/2017 até 01/01/2022.

Com fundamento nos argumentos acima, a impugnante requereu a nulidade da nota de lançamento em razão da não apreciação do pedido acostado ao processo em 28/03/2022, caracterizando omissão injustificável; o reconhecimento, em caráter primário, da imunidade tributária, conforme sua interpretação do Tema 796 do Repositório de Repercussões Gerais, fixado no Julgamento do RE nº 796376 SC; e o reconhecimento da decadência para a constituição do crédito tributário.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a FP/REC-RIO/CIT-2, ocasião em que o Fiscal de Rendas autor do procedimento propôs, à fls. 58/58v, a manutenção da Nota de Lançamento, informando que, em relação à decadência, o período de cinco anos a que se refere o artigo 173 do CTN deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que se deu após o período de verificação da atividade preponderante, que se encerrou em 31/08/2018, pois, antes disso, a Fiscalização não teria como aferir a atividade efetivamente exercida pelo contribuinte no período, ou seja, o período decadencial teve início em 01/01/2019 e se encerrou em 31/12/2023; que existe jurisprudência no TJERJ (Apelação Cível n. 40.480/2006) no sentido de que o prazo de decadência em processos de preponderância é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte após o término do período de verificação; que o art. 6º da Lei 1364/88 dispõe que a análise da contabilidade é o que determina se o contribuinte tem ou não o direito ao benefício tributário; que a empresa deve provar que não exerceu de forma preponderante as atividades de compra e venda, cessão de direitos, locação e arrendamento mercantil; que as empresas que não apresentam receitas impossibilitam à Fiscalização de classificá-las como não tributáveis; que consultou o Sistema da Coordenadoria do ISS e verificou a ausência de qualquer nota fiscal de serviço emitida pela contribuinte; e que, como não foi disponibilizada a documentação contábil exigida, não foi possível fazer a verificação sobre as atividades da empresa, o que conduziu ao lançamento do tributo.

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

Em sua promoção (cf. folhas 60 a 62), a ilustre parecerista da FP/REC-RIO/CRJ realçou, em relação à solicitação de nulidade da nota de lançamento, que, tendo em vista o procedimento de reconhecimento da não-incidência do ITBI ter sido inaugurado mediante solicitação da contribuinte, a qual foi deferida, à época, sob condição de futura verificação da atividade preponderante da adquirente, tendo a contribuinte tomado ciência da decisão de 03/04/2017 e optado por não recorrer, ao ser intimada para trazer os documentos necessários ao procedimento de verificação da atividade preponderante, não havia mais como alegar a desnecessidade de trazê-los por possuir imunidade incondicionada. Se assim entendia, deveria ter contestado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 18.998

a decisão que determinou a futura verificação para a manutenção do reconhecimento ao benefício. Afirmou também a douta parecerista que a Fiscalização do tributo estava apenas cumprindo a determinação para a verificação da atividade da empresa já decidida anteriormente, não lhe cabendo, portanto, manifestar-se novamente sobre a imunidade ao tributo, questão já esgotada pelo órgão competente.

Sobre a alegação da impugnante de decadência do direito de o fisco lançar o imposto, assevera a parecerista, conforme preconizado no art. 37 do CTN e no art. 6º da Lei nº 1.364/1988, que o órgão lançador do ITBI só poderia verificar se houve preponderância de receita com operações de imóveis e saber se era devido o imposto após o decurso dos dois anos subsequentes à transmissão do imóvel, ou seja, somente a partir de 31/08/2018, que foi quando se encerrou o período estipulado na lei para fazê-lo. Isto leva à conclusão, com fulcro no art. 173 do CTN, que tal prazo, em sendo o imposto devido, encerrou-se em 31/12/2023, e que, portanto, o lançamento foi realizado a tempo.

Em relação à alegação da contribuinte de que o entendimento do STF fixado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC levaria à conclusão de que a incidência tributária dar-se-ia apenas no que excedesse o valor integralizado, sendo a imunidade incondicionada até esse limite, a ilustre parecerista afirma, com base na análise da tese de repercussão geral, que “a imunidade do ITBI somente é aplicável (sujeita à verificação da atividade preponderante) ao valor do bem contido no limite do capital social a ser integralizado. Em relação ao valor do bem que exceder esse limite, o tributo é cobrado, sem qualquer possibilidade de não incidência. (...) a cobrança só foi feita porque a impugnante não comprovou fazer jus ao benefício”. Já no que tange à menção pela contribuinte ao voto vencedor proferido pelo Exmº Sr. Ministro Alexandre de Moraes no julgamento do RE, para quem as ressalvas previstas na segunda parte do art. 156, § 2º, I, da CRFB/88 não se aplicariam à incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, constatou que o exprimido está inserido na defesa feita de sua proposição, mas não compõe a sentença final e que, conforme disposto no artigo 469 do CPC, não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, não se vislumbrando a repercussão geral conhecida na manifestação feita pelo Ministro no corpo de sua defesa.

Diante dos argumentos apresentados, a eminente parecerista opinou pelo indeferimento da impugnação e a manutenção do lançamento.

Em 17/01/2023, com base no parecer retro, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários a decisão ora recorrida, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve a Nota de Lançamento nº 00624/2022, nos termos em que fora lavrada.

Na sequência, irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário, autuado às folhas 66 a 89, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 18.998

Em suas razões recursais, a Recorrente revigora todas as teses de sua peça impugnatória, já relatadas detalhadamente acima, agregando em sua defesa os argumentos de que:

a) É nula a decisão de piso, por falta de motivação e fundamentação, conforme o art. 40 do Decreto nº 14.602/1996, pois não houve a necessária revelação dos fatos e fundamentos jurídicos que conduziram a Administração Tributária a julgar improcedente a impugnação;

b) É frágil o argumento da autoridade julgadora de primeira instância de que “não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença”, eis que do entendimento há vinculação à Administração, sendo certo que não há possibilidade de cisão entre a tese firmada e as razões de decidir, sob pena torna-la inócua;

c) Tendo em vista não haver excesso no valor do imóvel integralizado, as condições para a concessão da não incidência permaneceram inalteradas, o que denotaria uma demora entre a concessão do benefício e a notificação da recorrente para a verificação da atividade preponderante, caracterizando-se insegurança jurídica;

d) Quando da concessão do benefício fiscal, a Administração Pública já possuía todos os elementos necessários, visto que a eficácia da incorporação do bem imóvel para constituição do capital social ocorreu em 09/02/2010, concluindo-se que a verificação de atividade preponderante foi mero estratagema arbitrário visando à revogação do benefício sem amparo legal;

e) As notificações da Administração para a verificação da atividade preponderante, datadas de 15/06/2020 e 05/11/2021, são intempestivas, pois foram realizadas após o prazo do art. 6º, §3º, da Lei 1.364/88 c/c art. 37, §3º, do CTN; e

f) Já na data do requerimento do benefício, a administração tributária deveria ter verificado a atividade preponderante e não o fez, descabendo fazê-lo em momento posterior ao disposto em lei, em frontal contrariedade ao princípio da legalidade e ao art. 111 do CTN¹, adotando interpretação larga para a outorga de benefícios fiscais, considerado o assento constitucional da imunidade.

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão da Recorrente consiste em que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário interposto, de modo a:

1) Decretar a anulação do processo em curso, em razão da decisão de primeira instância ter sido proferida sem a devida fundamentação, restituindo o feito à autoridade julgadora de piso para proferir nova decisão;

¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

2) Decretar nulidade da nota de lançamento e do processo, em virtude da não apreciação do pedido datado de 28/03/22, o que caracterizou omissão injustificável da Administração Fazendária, restituindo os autos à Autoridade para prolação de decisão ao requerimento formulado previamente ao lançamento;

3) Reformar a decisão guerreada para reconhecer a imunidade tributária, conforme o Tema 796;

4) Reconhecer a ocorrência da intempestividade da verificação da atividade preponderante na forma do art. 6º, §3º, da Lei 1.364/88; e

5) Reconhecer a decadência para constituição do crédito tributário.

Tendo recebido os autos, solicitei, à fl. 94, a intimação da Recorrente a fim de esclarecer a divergência entre as assinaturas constantes da impugnação (fl. 21) e do Recurso Voluntário apresentado (fl. 89), visto constar o mesmo signatário em ambas as peças, apresentando documentação comprobatória.

Instada a se manifestar, informou a Recorrente, às fls. 99/103, que as assinaturas constantes da impugnação e do recurso voluntário são reputadas autênticas pelo advogado subscritor, restando ratificados os referidos atos praticados, teses e requerimentos formulados em favor da recorrente. Tal declaração foi apresentada com reconhecimento de firma.

Aproveitando o ensejo, em adendo às razões recursais, invocou a Recorrente o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, firmado no REsp nº 1937821/SP, afetado sob a sistemática de recursos repetitivos, relativo à Tese nº 1113.

Argumenta a Recorrente que os entendimentos firmados no âmbito do STF (tema 796) e do STJ se complementam, não se cogitando haver excesso na transferência de bens para fins de integralização de capital, incidindo a imunidade em relação ao ITBI; que, haja vista ter sido declarado pela contribuinte valor idêntico ao constante na base de dados da Receita Federal, descabe ao ente tributante condicioná-lo a qualquer outro elemento que não o constante da declaração do contribuinte, muito menos arbitrá-lo prévia e unilateralmente *ex officio*, em desrespeito ao devido processo legal e, notadamente, sem a comprovação de simulação.

Na ocasião, apresentou a contribuinte pedido subsidiário, a fim de que fosse considerada como base de cálculo do lançamento o exato valor do negócio declarado.

A Representação da Fazenda requereu a rejeição das preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida, suscitadas pelo Contribuinte, e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

Em Plenário, modificou a sua promoção de fls. 114/122, requerendo o não conhecimento dos novos argumentos aduzidos pela Recorrente quanto ao arbitramento da base de cálculo do tributo, haja vista ter-se operado a preclusão.

É o relatório.

VOTO

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

A Recorrente suscita nulidade do lançamento (em tópico que denomina de “**nulidade do procedimento: a omissão em proferir decisão a requerimento formulado anteriormente à indevida constituição do crédito tributário**”), utilizando, como mote para sua pretensão, o fato de ter apresentado, anteriormente à notificação do lançamento, manifestação no processo apenso (nº 04/450.359/2017), onde, com os mesmos fundamentos trabalhados no mérito da impugnação aqui apresentada, buscou o cancelamento da decisão que determinou a intimação para que o contribuinte apresentasse sua escrita contábil e comercial, entendendo que tal exigência seria ilegal.

O que a Recorrente pretende é que o seu direito de petição manifestado no processo em que avaliado o pedido de imunidade sobreponha-se ao legítimo e regular dever da Administração de, verificada a ocorrência da hipótese de incidência tributária, constituir a obrigação tributária, a partir da qual, uma vez comunicada ao contribuinte, haverá inevitavelmente a possibilidade do contraditório substancial por meio da competente impugnação.

Veja-se que no processo nº 04/450.359/2017, o contribuinte, ciente desde 03/04/2017 sobre a necessidade de apresentação de sua escrita contábil e comercial na forma do art. 6º da Lei nº 1.364/1988 (quando recebeu a intimação da decisão da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários sobre o pedido para a aplicação da imunidade), deixou para manifestar sua interpretação da norma praticamente 05 (cinco) anos depois!

Nem mesmo as duas notificações recebidas em 15 de junho de 2020 e em 05 de novembro de 2021 (quando então exigida a documentação contábil/comercial para a verificação da receita e eventual preponderância de ingressos oriundos de atividades imobiliárias) foram suficientes para estimular o contribuinte a apresentar qualquer manifestação perante a Administração.

Em curso estava o prazo decadencial da Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário, e em paralelo teve o contribuinte muitas outras oportunidades de manifestação no processo nº 04/450.359/2017, quedando-se inerte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

Veja-se, por fim, que nenhum prejuízo sofreu o contribuinte, pois exatamente a mesma tese veiculada em sua petição de fls. 82/96 do processo apenso é aquela explorada no mérito de sua impugnação e reapresentada a este Conselho em seu Recurso Voluntário, e que será mais a frente analisada. E por estar o crédito tributário com a exigibilidade suspensa (justamente em razão da impugnação administrativa – art. 151, inc. III, do CTN), não há qualquer constrangimento pesando sobre a Recorrente.

Pelo exposto, voto pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade do lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

A Recorrente suscita ainda, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida por suposta ausência de motivação e fundamentação, sugerindo que além de “encampar” o parecer emitido pelo Sr. Fiscal Parecerista, deveria o próprio Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (“CRJ”) revelar os fatos e fundamentos jurídicos que o conduziram a entender pela improcedência da impugnação.

Ora, equivocava-se a Recorrente por entender que o parecer em que se firmou o dispositivo da decisão de primeira instância não poderia ser entendido como a própria fundamentação da decisão. Há norma, no processo administrativo tributário carioca, que regula exatamente esta situação, conforme construção realizada a partir do art. 94, *caput* e seu parágrafo único, do Decreto nº 14.602/1996:

Art. 94. A decisão deverá ser fundamentada em razões de fato e de direito, contendo, se for o caso, ordem de imposição de multa e de intimação do sujeito passivo.

Parágrafo único. A autoridade julgadora poderá decidir com base em parecer elaborado por relator especialmente designado para o feito.

Logo, não se identifica qualquer nulidade na decisão recorrida, que contou com a correta descrição dos fatos bem como com a necessária fundamentação, dentro da lógica da persuasão racional do julgador.

Pelo exposto, voto pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

Em se tratando da imunidade do ITBI na forma prevista no artigo 156, §2º, inciso I, da Constituição de 1988, é pacífico já nesse E. Conselho de Contribuintes que o termo inicial do prazo decadencial só se inicia após o término do prazo de conferido ao contribuinte para fazer a prova de que atividade de compra e venda ou locação de bens imóveis não é preponderante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 18.998

Enriquecendo o debate, trago à colação raciocínio realizado por JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO² – Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo:

A condição que se põe para a verificação do direito à imunidade do ITBI, prevista no art. 156, §2º, I, da Constituição de 1988, traz obstáculos inclusive temporais para a atividade do Fisco na hipótese de constatar-se, posteriormente, que o contribuinte não faz jus à imunidade. Sim, porque não há como se chegar a uma conclusão sobre a preponderância ou não de atividade imobiliária enquanto não houver transcorrido o período sobre o qual é feita essa análise, não se podendo, nesse interregno, cogitar da definitiva concretização (ou não) do direito da pessoa jurídica que solicita o reconhecimento da imunidade.

Assim, considerando-se que o termo inicial do prazo decadencial da Fazenda Pública é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do CTN); e considerando-se que a Autoridade Fiscal só poderia verificar a preponderância de receita a partir de 01/09/2018 (para as integralizações promovidas em agosto de 2016); outra não poderia ser a conclusão, no presente caso, considerando-se a ciência do lançamento pelo contribuinte em maio de 2022, de que não se operou a decadência.

Há Súmula Administrativa que regula a questão (Súmula Administrativa nº 14).

Mesmo que se considere a outra parte da integralização de capital ocorrida em 2010, quando da constituição da sociedade, e a interpretação conduzida pela Recorrente a respeito do art. 6º, § 3º, da Lei nº 1.364/1988, veja-se que tal negócio jurídico somente foi comunicado à Administração em 15 de fevereiro de 2017 – inclusive tendo a própria Recorrente declarado ao Município, quando da informação sobre a integralização realizada pela Sra. Eddy, que a assinatura do Contrato Social se dera em 29/07/2016 (vide fl. 06 do processo nº 04/450.359/2017). De toda sorte, a Administração Tributária, ciente dos fatos em 15/02/2017, terminou por requerer a documentação contábil e comercial pertinente ainda dentro do quinquídio calculado na forma do art. 173, inciso I, do CTN, mesmo se considerado o termo inicial de 15/02/2017, tendo realizado o lançamento também dentro do referido período.

Aqui vale a observação da Representação da Fazenda: “*Aparentemente a contribuinte argumenta que houve uma preclusão do direito do Fisco de intimá-la para verificar a atividade preponderante. Ocorre que o prazo a que se refere o dispositivo retro não se destina a definir o período em que tal intimação pode ser feita, mas sim a estabelecer o período base em que a atividade da contribuinte deveria ser analisada, com o fim de avaliar se a condição para a fruição da imunidade (o não exercício de atividade preponderantemente imobiliária) foi ou não atendida*”.

² In ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais – Ed. Quartier Latin – pg. 155

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 18.998

Neste ponto é importante enfrentar o raciocínio trazido pela Recorrente em seu recurso, no tópico “*a inobservância do prazo previsto no art. 37, CTN c/c art. 6º da Lei (m) 1364/88 – a violação do art. 111 do CTN*”. Entende a Recorrente, relativamente à integralização havida em 2010 (na constituição da sociedade), que por já terem se passado os três anos de que trata o art. 6º, § 3º, da Lei nº 1.364/1988, a Administração Pública já possuiria todos os elementos para a análise da atividade preponderante naquele mesmo momento, e que não o fazendo naquela ocasião, não poderia mais fazê-lo em momento posterior, sob pena de caracterização de “*mero estratagema arbitrário visando à revogação do benefício sem amparo legal*”.

Ora, como já mencionado linhas acima, a Administração Fazendária exigiu a documentação e realizou o lançamento do tributo dentro do prazo decadencial de que trata o art. 173, inciso I, do CTN, não havendo qualquer “*estratagema arbitrário*” na atividade desempenhada no curso do procedimento, que contou com total transparência, atendendo a pedido do contribuinte, e com todas as oportunidades para que a ora Recorrente pudesse exercer o contraditório.

Aliás, quando a Recorrente informa que não teria interesse em recorrer da decisão que deferiu o reconhecimento da não incidência, é importante o registro de que o deferimento se deu sob condição de posterior verificação da atividade preponderante da empresa, do que tinha plena ciência o contribuinte. Se não concordava, ou se entendia que a verificação deveria ter sido operada naquele mesmo momento, poderia ter feito uso do direito de recorrer da decisão ao Coordenador da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, na forma do artigo 127 do Decreto nº 14.602/1996³, na redação anterior à modificação promovida com a edição do Decreto nº 51.955/2023.

Deste modo, entendo pela rejeição da decadência.

Seguindo-se na análise dos fundamentos do contribuinte, para que a pretensão recursal seja avaliada, importante se estabelecer uma premissa: da decisão que redundou o Tema 796, na sistemática de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, resolveu-se questão que até então, no cenário jurídico, guardava controvérsias, qual seja: incide ou não o ITBI sobre o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado?

O resultado, como sabemos, foi pela incidência! A publicação do Tema 796 deu-se em agosto de 2020, bom frisar.

No curso dos debates houve Ministro (como foi o caso do Ministro Marco Aurélio, relator original para o Recurso Extraordinário nº 796.376/SC) que sustentou a impossibilidade da incidência sobre o excedente, entendendo que seu registro na escrita contábil da pessoa jurídica (como, por exemplo, um ágio), por ter natureza equivalente ao do capital social, deveria atrair tratamento idêntico a respeito da imunidade ao ITBI. Assim os fundamentos utilizados pelo Ministro Marco Aurélio:

³ “**Art. 127** Da decisão a que se refere o artigo anterior caberá recurso ao Coordenador da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, com efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que o consulente tomar ciência da decisão”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 18.998

O ágio na subscrição de cotas ou ações representa investimento direto em sociedade empresária, tanto quanto a integralização de capital pura e simples, devendo receber idêntico tratamento. É consagrada a noção: onde houver o mesmo fundamento, aplica-se o mesmo direito. E nem se diga ter o constituinte, ao lançar a expressão “em realização de capital”, afastado a interpretação teleológica ora proposta. Mediante a previsão, buscou-se manter a incidência do ITBI em outras formas de aquisição da propriedade, como a dação em pagamento e a compra e venda – situações nas quais os bens se incorporam ao patrimônio da pessoa jurídica, ausente realização de capital.

O que se quer dizer, com tais premissas, é que no Município do Rio de Janeiro não havia, quando do requerimento para o reconhecimento da imunidade ao ITBI em razão da integralização do capital, identificação do excedente. A imunidade, sob condição resolutória, era reconhecida para o negócio jurídico, em cenário benéfico ao próprio contribuinte!

A mudança de postura só veio à lume após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC e edição do Tema 796, pelo STF. Passando a seguir o entendimento consagrado, o Município do Rio de Janeiro editou a Lei nº 7.000/2021 e inseriu o § 9º na redação do art. 6º da Lei nº 1.364/1988, com o seguinte enunciado:

§ 9º - A não incidência de que trata este artigo não alcança a diferença positiva eventualmente existente entre o valor venal do imóvel e o valor contábil declarado na aquisição.

Por isso, não há falar-se, no caso dos autos, em qualquer questão relacionada ao excesso do valor do imóvel em relação ao capital social, não sendo relevante para o deslinde da lide saber-se se o valor integralizado coincide (ou não) com o valor declarado pelo contribuinte. Tanto que na hipótese em que o contribuinte apresenta suas escritas contábil e comercial, e identificada a ausência de preponderância de receita oriunda da atividade imobiliária, a imunidade seria confirmada sendo indiferente o valor venal do bem.

Para o caso da Recorrente, não tendo sido apresentada a documentação requisitada pelo Município do Rio de Janeiro para a análise da receita da sociedade, outra não foi a solução que não o lançamento do ITBI, na forma determinada pela legislação municipal em vigor, onde a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, entendendo-se como valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito na data em que ficar configurada a obrigação de pagar o ITBI (art. 14, caput e § 1º, da Lei nº 1.364/1988), observando-se ainda o § 2º do mesmo artigo que estabelece que “*a autoridade fazendária arbitrará o valor da base de cálculo sempre que não concordar com o valor declarado pelo contribuinte*”.

Logo, nada há a se decidir a respeito desta questão, até porque inteiramente prejudicada pelo fato de o contribuinte não ter apresentado a documentação solicitada, já que ao contrário do que busca sustentar em sua defesa, a imunidade do ITBI é, sim, condicionada na hipótese de integralização do capital social.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

Sobre a tese que defende a imunidade incondicionada do ITBI para os casos de integralização em realização de capital, veja-se que já foi enfrentada por este Egrégio Conselho em outras oportunidades, e sempre rechaçada de acordo com a interpretação que este colegiado pratica a respeito do tema. Porém, tal tese encontrou novas forças no julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, quando o Sr. Ministro Relator, ao apresentar a interpretação sobre o art. 156, § 2º, inciso I, da Constituição de 1988, referiu-se ao não condicionamento da imunidade do ITBI em casos de integralização do capital – tema este que sequer era objeto da respectiva lide.

O próprio tema de repercussão geral constituído no julgamento do referido recurso (Tema 796), como já explorado linhas acima, já demonstra que o objeto da lide, ali, era outro.

A questão em tela, quando tratada pelo Sr. Ministro Relator no julgamento do referido Recurso Extraordinário, não passou de mero *obiter dictum*, sem qualquer eficácia vinculante para a solução do presente caso.

E além de não possuir qualquer eficácia vinculante para a solução do presente caso, certo é que também se mostrou, rogadas todas as vênias ao Sr. Ministro Relator, uma análise superficial, meramente gramatical, e em processo cujo objeto era outro, afastando a oportunidade, inclusive, de a própria Fazenda Pública, em contraditório, participar da dialética que que levou à referida síntese!

A interpretação meramente gramatical do referido dispositivo constitucional não é capaz de afastar dúvidas e dar a necessária segurança aos sujeitos interessados. É o que já demonstrou a Representação da Fazenda, em promoção da lavra do Dr. André Brugni de Aguiar, no julgamento do Recurso Voluntário nº 18.901, em 07 de abril de 2020⁴.

⁴ Com o devido respeito dos que entendem em contrário, a excludente prevista na parte final do inciso I do § 2º do art. 156 da CRFB, consistente na existência de atividade preponderantemente imobiliária, aplica-se a todas as hipóteses de operações societárias referidas expressamente no citado dispositivo constitucional, independentemente de ali figurarem antes ou depois do conectivo “nem”.

A expressão “nesses casos”, presente no indigitado texto, se refere a todos os casos descritos no dispositivo, e não apenas àqueles mais próximos (isto é, os posteriores ao conectivo “nem”), embora do ponto de vista puramente gramatical essa pudesse parecer uma linha crível de leitura. Ocorre que o Direito não se reduz à Gramática. Existem diversos métodos de hermenêutica consagrados em doutrina, os quais não podem ser deixados de lado na busca do real significado das normas jurídicas. Isso é especialmente relevante em casos de exceção à tributação, os quais, justamente por serem excepcionais e subtraírem recursos ao financiamento das atividades da Sociedade Política, devem ser interpretados *cum grano salis*.

Pelo próprio método gramatical, não há como descartar a hipótese de que a expressão “nesses casos” abranja a íntegra dos casos listados no dispositivo. Em vista de tal dubiedade, é dever do intérprete buscar os demais métodos previstos na Ciência Jurídica, para elucidar o sentido da norma. Destes, sobreleva, no caso presente, o método teleológico, o qual preconiza interpretar a norma com base em sua finalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 18.998

Em conclusão, deve-se seguir a interpretação já consagrada para referido dispositivo constitucional, positivada na legislação municipal (Lei Municipal nº 1.364/1988), que em sintonia com o próprio Código Tributário Nacional ("CTN"), 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.

No que tange ao pedido extemporâneo trazido pela Recorrente em manifestação protocolada em 10 de julho de 2024, onde explorada, de certa maneira, a Tema 1.113 do STJ (que lida com critérios de valoração da base de cálculo do ITBI), não há de ser conhecido. Para tal conclusão, reporto-me aos fundamentos utilizados pelo I. Conselheiro Rafael Rodrigues quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 20.195, em 18/05/2023:

Já no que tange à discussão do valor venal do tributo, veja-se, ab initio, que ela foi inaugurada em sede de recurso voluntário. Nesse contexto, este Conselho de Contribuintes já decidiu inúmeras vezes no sentido de que "Não se conhece, por preclusão, a matéria relativa ao recurso voluntário que não foi objeto de impugnação em primeira instância." (vide o Acórdão 17.741, da lavra do ilustre conselheiro Marco Antonio Ferreira Macedo). Esse entendimento, vale dizer, vai ao encontro do previsto nos arts. 28 e 29 do Decreto nº 14.602/1996.

No caso em tela ainda é pior, pois a discussão foi proposta pela Recorrente mais de 01 (um) ano após o protocolo do Recurso Voluntário.

Importante, de toda forma, consignar, como observado pela Representação da Fazenda, que a decisão tirada no Recurso Especial nº 1.937.821 (onde estabelecido o Tema 1.113) foi objeto de Recurso Extraordinário, atualmente ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Por tais fundamentos, voto pelo PARCIAL CONHECIMENTO DO RECURSO, e na parte conhecida pelo seu IMPROVIMENTO.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **ER 3 PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 18.998

Acorda o Conselho de Contribuintes:

- 1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator;
- 2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e
- 3) No mérito, por unanimidade, não conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e negar provimento à parte conhecida, nos termos do voto do Relator.

Ausente das votações o Conselheiro GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituído pelo Conselheiro Suplente IURI ENGEL FRANCESCUTTI.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 20 de março de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR
CONSELHEIRO RELATOR