

Concurso Prêmio FENAFIM–2022

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO

INTER VIVOS DE BENS IMÓVEIS: Análise de atividade preponderante

RESUMO

Este artigo se propõe a verificar, utilizando-se da metodologia de revisão bibliográfica de doutrinadores, jurisprudência das decisões dos tribunais superiores e consulta à legislação, como é operacionalizada a apuração de preponderância de atividade para confirmação da imunidade objetiva do ITBI, mediante emissão de termo de não incidência definitiva do imposto, ou o lançamento e cobrança do tributo incidente sobre a transmissão da propriedade imobiliária, mediante emissão de termo de notificação e guia de recolhimento do imposto, considerando a averiguação de qual atividade é predominante nos casos de integralização de bens imóveis, em realização de capital, fusão, cisão, incorporação e extinção de pessoa jurídica, para os quais foi concedida pela Municipalidade a não incidência do ITBI a título precário da imunidade objetiva do tributo, sujeito a confirmação de condição ulterior de inexistência de preponderância de atividade imobiliária, e apuração das alegações, documentos e relatórios contábeis, se condizentes ou não com a realidade dos fatos. Este trabalho pretende identificar como deve ser apurada a receita operacional e seu confronto com as receitas imobiliárias, muitas vezes não contabilizadas, visando o contribuinte a elisão fiscal do tributo. O tema é de premente interesse das fazendas municipais, zelosas na constituição e cobrança de seus créditos tributários, propondo-se este trabalho a desvendar o *modus operandi* e celeumas envolvendo a forma de execução da apuração de preponderância de atividade de pessoas

jurídicas adquirentes de bens imóveis em conformidade com a doutrina e jurisprudência e legislação.

Palavras-chave: Atividade Preponderante.Receita Operacional.Demonstrações Contábeis.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 estabeleceu a imunidade tributária objetiva do ITBI, entretanto, definiu exceção para os casos de integralização, fusão, cisão, incorporação e extinção de pessoa jurídica (desincorporação), ou seja, quando a pessoa jurídica adquirente do bem imóvel tiver como atividade preponderante a compra, venda, locação de bens imóveis e arrendamento mercantil, não fará jus à desoneração tributária do ITBI, devendo o mesmo ser exigido pela Fazenda Municipal e recolhido pelo contribuinte, após exaurido o prazo de apuração da atividade preponderante.

O Código Tributário Nacional, Lei Federal nº 5.172, de 25/10/1966, em seu art. 5º, divide o tributo em três tipos, (CTN, 1966): “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”; e no art. 16, conceitua imposto como (Idem): “Tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Para Ives Gandra Martins (MARTINS, 2010): “É possível conceituar o valor venal como o valor normal que qualquer bem comercial obtém no mercado”; e acrescenta “A seu turno, o valor venal do imóvel nada mais é do que espécie desse gênero, e como tal não foge às regras que ditam a apuração dos demais valores venais”.

A imunidade tributária objetiva do ITBI configura uma norma de limitação constitucional ao poder de tributar por parte dos municípios, como regra impositiva constitucional. Para regulamentar o disposto na regra imunitária, o art. 37 do CTN, na função de lei complementar, prevista no art. 146 da CF/88, juntamente com os demais conteúdos típicos de normas gerais regulamentadoras de direito, estabelece os critérios que devem ser atendidos para definir a noção de atividade preponderante quando da realização de venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição e arrendamento mercantil.

Conseqüentemente, não incidindo ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, cisão, fusão, incorporação e extinção de empresa, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente, pessoa jurídica, for de compra e venda desses bens imóveis (propriedade imobiliária) ou cessão de direitos relativos à sua aquisição, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Considera-se caracterizada a atividade preponderante quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 anos anteriores e nos 2 anos subsequentes à aquisição, ou nos 3 anos após a aquisição decorrer dessas transações.

O legislador expressou a ideia de adição e/ou soma (três ou quatro anos), para definir o conceito de atividade preponderante para fins de imunidade de ITBI. O § 4º do art. 37 do CTN se apresenta com típica função de regra especificadora da competência material ao declarar a não incidência de ITBI sobre bens do patrimônio alienado como universalidade, nos limites da noção de atividade preponderante, que é excludente da referida imunidade tributária objetiva do imposto.

Para elisão fiscal do lucro imobiliário para não recolhimento do imposto de renda sobre ganho de capital, com base na Lei Federal nº 9.249/1995, têm sido integralizados bens imóveis pelo valor de aquisição, através da constituição de *holdings* familiares para planejamento sucessório, cujas demonstrações podem estar viciadas para não evidenciar operações de compra, venda e locação.

2. ANÁLISE DE ATIVIDADE PREPONDERANTE

A CF/88 equivale a uma delegação de competências tributárias, tendo em vista sua função precípua em consolidar o poder do povo, através do sufrágio universal, e dividi-lo entre os entes que compõem a federação, outorgando faculdade para que as pessoas políticas possam criar, em abstrato, os tributos.

Carrazza (2012) afirma que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há que falar em poder tributário (incontrastável, absoluto) mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito)”.

A delimitação dessas competências tributárias é feita, tanto em seu aspecto positivo (a autorização para a criação de determinado tributo, equivalente a uma carta de competências) quanto negativo (limitações constitucionais ao poder de tributar). Este aspecto negativo integra a imunidade na incorporação de bens imóveis ao capital social de empresas, mediante a transferência de imóveis, para fins de tributação pelo ITBI. Torres (2011) declara que:

Essas competências materiais apresentam-se na Constituição por meio de textos (enunciados) que se devem compor com suas limitações (eficácia negativa), para que se tenha a efetiva “norma de competência” ou tantos enunciados os quais servirão para garantir a parametricidade da produção de novas normas no ordenamento, como parte da garantia de segurança jurídica das fontes do direito positivo.

As imunidades representam os limites fronteiros das competências tributárias, delimitando-as negativamente e, expressamente, excluindo pessoas ou situações da tributação, configurando limitações imperativas aos destinatários das normas de competência (pessoas políticas), que se encontram impedidas de criarem tributos que alcancem determinadas pessoas ou situações jurídicas, as quais persistem, independentemente de qualquer conduta omissiva ou comissiva pelo contribuinte, de qualquer ato normativo, decreto ou lei local. As limitações ao poder de tributar (imunidade) impedem a exigência do tributo por qualquer ente político, conforme entendimento do e. Ministro Celso de Mello, nos autos do ADI 712/MG Mello (1992):

O exercício do poder tributário pelo Estado submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O art. 156, § 2º, inciso I da CF/88, ao prescrever a situação de imunidade, expressamente distingue as empresas que praticam atividade preponderantemente imobiliária (compra, venda e locação de bens imóveis próprios e arrendamento mercantil). Para fins de configuração de imunidade específica, o critério de definição de atividade predominantemente imobiliária, nos expressos termos do art. 146, inciso II da Constituição, cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI é o imposto que incide na transmissão *inter vivos* (entre pessoas físicas ou jurídicas), 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 de cessão de direitos a sua aquisição.

Sempre que algum proprietário vender seu imóvel, ou ceder direitos relativos a esse imóvel, haverá incidência do ITBI que, por sua vez, deverá ser pago pelo comprador adquirente do bem. As alíquotas variam de 1% a 3% sobre o valor da negociação ou sobre o valor atribuído pelo município, sempre o que for mais alto. O recolhimento do ITBI deve ser feito quando da lavratura da escritura de transmissão da propriedade, salvo alguns casos específicos, cabendo ao Tabelião de Notas mencionar os dados da guia relativa ao recolhimento. É vedada a progressividade no lançamento e cobrança do ITBI.

A Constituição da República Federativa do Brasil atribuiu competência do ITBI aos municípios no art. 156, *caput* e §2º, inciso I, enquanto a regulamentação da preponderância imobiliária está contida no art. 37. §§ 1º ao 4º do Código Tributário Nacional, (CTN, 1966):

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 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.

A regra constitucional e do CTN colimam facilitar a mobilização (incorporação ao capital social) dos bens de raiz e a sua posterior desmobilização (transferência ou desincorporação), de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão

e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos bens imóveis, quando comprometidos com tais situações. Nestes instrumentos está clara a restrição à concessão da imunidade tributária nos casos das referidas desmobilizações de bens imóveis, conforme explicitado no Art. 36 do CTN.

2.1 CRITÉRIO TEMPORAL – ITBI – TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE

Pelas regras do Direito Civil – CC (2002), arts. 108 e 1.227, a propriedade imobiliária transmite-se com o respectivo registro no Cartório de Registro de Imóveis competente.

O fato gerador do ITBI ocorre, efetivamente, à data da formalização do título translativo, fixadas neste momento todas as componentes da respectiva obrigação tributária, conforme jurisprudência do Supremo Tributário Federal (ARE 798241 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 01/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-073 DIVULG 11-04-2014 PUBLIC 14-04-2014).

A doutrina de Alberto Macedo sustenta que há incidência do ITBI no momento da lavratura da escritura pública, sob a argumentação de que: i) o registro é um ato jurídico que depende, única e exclusivamente, da vontade do adquirente; ii) Mesmo sem o registro o adquirente pode usufruir do imóvel; iii) Apesar da escritura pública poder ocorrer sem o registro, não há possibilidade do registro ocorrer sem escritura pública; e iv) Segurança jurídica para a administração tributária.

2.2 INTEGRALIZAÇÃO DE BENS IMÓVEIS E O REGISTRO

Nos termos dos arts. 985 c.c 1.150 do Código Civil, a sociedade empresarial somente adquire personalidade jurídica a partir da inscrição de seu ato constitutivo

no Registro Público de Empresas Mercantis, a cargo das Juntas Comercias dos Estados e do DF e Cartórios de Registros de Pessoas Jurídicas, condição, portanto, que se revela indispensável para assumir obrigações e adquirir direitos em nome próprio. Enquanto não perfectibilizado o registro do contrato social, os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, de acordo com o art. 990 do Código Civil.

Enquanto não operado o registro do título translativo, ou seja, o contrato social registrado perante a Junta Comercial ou Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, no Cartório de Registro de Imóveis, o bem, objeto de integralização, não compõe o patrimônio da sociedade empresarial.

Perante os tribunais pátrios, verifica-se que o fato gerador do ITBI, é praticamente unânime no sentido de que este apenas ocorre quando da transferência da propriedade imobiliária, ou seja, quando o instrumento é registrado no cartório de registro de imóveis. Implicando em que o tributo somente pode ser exigido após esse registro. Por óbvio, nem promessa de compra e venda, nem cessão de direito e nem mesmo escritura de compra e venda, ainda que quitados, irretratáveis e irrevogáveis, constituem, por si só, fato gerador do ITBI.

2.3 VERIFICAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE

É necessário verificar a atividade preponderante da pessoa jurídica “adquirente” de bens imóveis, sendo irrelevante a finalidade para qual o imóvel é utilizado e a atividade preponderante da empresa “*transmitente*” dos bens imóveis.

Machado (2015) ensina que o próprio texto constitucional apresenta a exclusão da regra imunizante, destacando, que coube ao Código Tributário Nacional detalhar a exceção prevista.

Extrai-se da norma constitucional que a imunidade tributária é conferida sob condição de ulterior “homologação” da autoridade fazendária municipal, já que só o tempo será capaz de a perfectibilizar.

Para poder se beneficiar da norma imunizante o contribuinte deverá submeter sua contabilidade à apreciação do fisco municipal, posto que a autoridade fazendária municipal irá verificar, através da análise das demonstrações contábeis, qual a atividade preponderante.

A legislação do CTN é clara ao estabelecer que atividade preponderante é a aquela que realizada pela empresa adquirente do bem imóvel, for responsável por mais de 50% (cinquenta por cento) de sua receita operacional, entretanto, não detalha como apura-la e inexistente regulamentação infra legal, como Lei Ordinária ou Decreto Federal contendo pormenorização de procedimentos.

Macedo (2009) apresenta em seu trabalho:

À luz da norma jurídica regulamentadora, podemos deduzir que a pessoa jurídica que pretenda se valer da norma jurídica de imunidade condicionada do ITBI deverá submeter a sua contabilidade ao Fisco para que este verifique, em procedimento previsto, numa análise que levará em conta, precipuamente, a conta receita operacional, se ocorrerá o fato da não preponderância da atividade imobiliária ou o fato da preponderância de atividade imobiliária no período a ser analisado.

A fiscalização tributária municipal irá verificar a contabilidade da pessoa jurídica que pretende se beneficiar da imunidade, no período de dois anos antes e dois anos após a data de transferência imobiliária (transmissão registral), se esta ocorrer depois de dois anos da data de constituição da pessoa jurídica; ou no período de três anos após a data de transmissão do bem imóvel, se esta ocorrer até dois anos após a constituição da empresa adquirente.

Sendo o(s) imóvel(is) integralizado(s) no momento da criação da pessoa jurídica ou quando não possuir mais de dois anos de constituição no momento da

transação imobiliária, a verificação da atividade preponderante pelo fisco municipal ocorrerá pelos três anos subsequentes à transferência (aquisição) do imóvel.

Possuindo a pessoa jurídica mais de dois anos de existência no momento da integralização do imóvel, a atividade preponderante será verificada pela análise das demonstrações contábeis ao longo de quatro anos, quando será apurado os dois anos anteriores à ocorrência do fato gerador e os dois anos seguintes.

Após o decurso do prazo estabelecido, dois ou três anos posteriores da ocorrência do fato gerador, a concessão da imunidade se torna perfeita, não podendo mais ser revista ou reclamada pela municipalidade. Se constatado que no ano seguinte ao da perfectibilização da imunidade a pessoa jurídica “adquirente” do imóvel começou a ter a atividade preponderante dentre as vedadas para a fruição da regra imunizante, nada poderá ser feito pelo fisco municipal, dado que a sua “homologação” pelo decurso do prazo perfectibilizou sua fruição, (BARRETO, 2012):

A restrição, todavia, não é ilimitada. Os parágrafos acima transcritos condicionam a uma limitação temporal definida pelo lapso compreendido entre os 2 anos anteriores e os 2 anos subsequentes à data da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio das pessoas jurídicas em realização de capital. E, caso tais empresas tenham iniciado suas atividades após a data da transmissão de bens ou direitos, ou menos de 2 anos antes desta, o lapso temporal anteriormente referido transmuta-se para os 3 primeiros anos seguintes à data da aquisição. Sendo assim, é evidente e incontestável que, após transcorrido um desses lapsos temporais, as pessoas jurídicas adquirentes, mesmo que passem a ter como atividade preponderante a compra e venda de bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, terão gozado da imunidade do ITBI na transmissão de bens ou direitos incorporados aos seus patrimônios em realização de capital, nos termos dos §§ 1o e 2o do artigo em comento, antes transcritos.

A verificação da receita operacional não é ligada apenas ao objeto social da empresa, apesar do objetivo ter grande importância para a constatação da atividade desenvolvida pela empresa, o fisco deverá buscar a realidade fática, ou seja, deverá verificar se não há dissociação entre a verdade real e a verdade material.

Portando, a verificação dos requisitos necessários à fruição da imunidade será realizada pelo fisco municipal durante o lapso temporal estabelecido (dois ou três anos). Constatando-se que a pessoa jurídica não teve como atividade preponderante situações excludentes da fruição da imunidade durante o prazo previsto, sua “homologação” se faz necessária.

2.4 JURISPRUDÊNCIAS DE PREPONDERÂNCIA DO ITBI

Processo de Apelação Cível 1.0000.18.040889-0/002 5000613-80.2018.8.13.0481 (1), Relator(a) Des.(a) Sandra Fonseca, 6ª CÂMARA CÍVEL
 Súmula: NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO, Data de Julgamento: 10/09/2019, Data da publicação da súmula: 18/09/2019:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA - ITBI - IMÓVEIS UTILIZADOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL - IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, §2º, INCISO I DA CR/88 - EXCEÇÃO PREVISTA NO ART. 36 DO CTN - ATIVIDADE PREPONDERANTE DE COMPRA E VENDA DE BENS OU DIREITOS INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL - NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO PELO FISCO - INÍCIO DAS ATIVIDADES APÓS A AQUISIÇÃO - PRAZO DE APURAÇÃO - TRÊS ANOS - ART.37, §2º DO CTN - PERÍODO NÃO IMPLEMENTADO - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - RECURSO DESPROVIDO.

1 - A Carta Constitucional em seu art.156, §2º, inciso I, prevê a imunidade do ITBI em relação à transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos.

2 - A aferição da atividade preponderante da empresa incumbe ao Fisco que, nos termos do art.37 do CTN, estabelece um período de análise da preponderância da atividade da empresa, para fins de confirmar a imunidade, equivalente a três anos posteriores à aquisição, se o início das atividades da pessoa jurídica se der após ou menos de dois anos da aquisição.

3- A imunidade de operações destinadas a composição de capital social deve ser concedida pela Administração sob condição resolutiva, concernente à verificação da atividade preponderante, permanecendo o fato gerador do tributo suspenso, pelo prazo da verificação, que, na hipótese dos autos, ainda não havia se implementado, resultando assim, na nulidade do Auto de Infração emitido pelo Fisco Municipal.

4- Recurso desprovido.

Tratando-se de hipótese de pedido de imunidade de operações destinadas a composição de capital social, a concessão deve ser dada pela Administração sob condição resolutive, concernente à verificação da atividade preponderante, permanecendo o fato gerador do tributo suspenso, pelo prazo da verificação, que, pela data da aquisição acima referida, ainda não havia se implementado quando do lançamento do tributo. A aquisição se perfectibiliza com a transmissão realizada pelo cartório de registro de imóveis.

O entendimento da Eg. TJMG e da 6ª Câmara Cível (TJMG - Ap Cível/Rem Necessária 1.0382.16.001168-2/001, Relator(a): Des.(a) Afrânio Vilela , 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 22/08/2017, publicação da súmula em 01/09/2017):

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DO PROCURADOR GERAL DO MUNICÍPIO - ACOLHIDA - ITBI - TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEL PARA PESSOA JURÍDICA EM INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ARTIGO 37 DO CTN - ATIVIDADE PREPONDERANTE - TEMPO DE VERIFICAÇÃO DE 03 (TRÊS) ANOS - COBRANÇA DO IMPOSTO ANTES DO PRAZO - IMPOSSIBILIDADE - SENTENÇA CONFIRMADA.

1. O Procurador-Geral do Município não possui legitimidade para figurar no pólo passivo da demanda que visa a abstenção da exigência de recolhimento de ITBI, referente à integralização de capital social, pois não possui competência para cumprir qualquer determinação judicial referente a cobrança de impostos. 2. A teor do artigo 37 do Código Tributário Nacional, o imposto de ITBI pode ser cobrado apenas após o período de análise da preponderância da atividade da empresa. 3. Três anos após a aquisição dos bens que integralizaram o capital social é possível avaliar a atividade principal da empresa para fins de confirmar a imunidade tributária. 4. De rigor a manutenção da sentença que concedeu a segurança, quando verificada a cobrança de imposto antes do término do prazo de verificação de 03 (três) anos.

TJMG – Apelação Cível/Rem Necessária 1.0702.15.031453-3/001, Relator(a): Des.(a) Corrêa Junior , 6ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 24/01/2017, publicação da súmula em 03/02/2017, DES. CORRÊA JUNIOR - De acordo com o(a) Relator(a). DES. AUDEBERT DELAGE - De acordo com o(a) Relator(a). SÚMULA: "NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO":

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ITBI - TRANSMISSÃO DE IMÓVEL - PESSOA JURÍDICA - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL - CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA – NÃO INCIDÊNCIA - EXCEÇÃO - ATIVIDADE PREPONDERANTE - ATUAÇÃO NO MERCADO IMOBILIÁRIO - VERIFICAÇÃO - PERÍODO DE TRÊS ANOS - MAIS DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) DA RECEITA OPERACIONAL - SUPRESSÃO DO PRAZO - ILEGALIDADE - ART. 37, CTN - SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO.

- A operação de transmissão de bem imóvel com a finalidade de integralizar capital social de pessoa jurídica não acarreta a incidência do ITBI, com exceção da hipótese em que a atividade preponderante da sociedade seja a venda, locação ou cessão de direitos relativos à aquisição de propriedade imobiliária.

- Na hipótese em que a transmissão do imóvel coincide com a própria constituição da empresa, a incidência do ITBI só ocorre se, após decorridos 3 (três) anos da aquisição do bem, apurar-se, por meio da análise da receita operacional da sociedade, a preponderância da atividade inerente ao mercado imobiliário.

- É ilegal a legislação municipal que estabelece limitação ao direito do contribuinte em relação ao prazo de apuração da atividade preponderante, independentemente da descrição contida no ato constitutivo da empresa ou da caracterização do seu cadastro nos bancos de dados públicos.

- Sentença confirmada em reexame necessário, por fundamentos diversos. Recurso voluntário prejudicado.

Devido ao fato do imposto sobre a propriedade imobiliária – ITBI, fugir do “radar” de empresas e da própria administração municipal, em decorrência de suas especificidades, especialmente, no que tange à apuração contábil da preponderância de atividade imobiliária em tempo futuro, das receitas operacionais e, ainda, por ser um tema explorado sem aprofundamento por parte da doutrina e jurisprudência, que acabam se limitando e reiterando a fundamentação legal,

2.5 QUESTIONAMENTOS E RESPOSTAS

Considerando a Constituição Federal, CTN, doutrina e jurisprudências do TJMG e TJRS, foram elaborados os seguintes questionamentos e respostas:

01) Quais os documentos hábeis para se fazer a verificação da preponderância? R: Demonstrativos contábeis: Razão Contábil, Diário Analítico,

Demonstração de Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial, Balancete Analítico e Livro Caixa.

02) Qual o período a ser considerado no levantamento? R: Há duas hipóteses: i) Dois anos anteriores e dois anos subsequentes à aquisição (transmissão no cartório de imóveis) do bem imóvel, se a empresa estava constituída há mais de dois anos da aquisição; e ii) Três anos subsequentes à aquisição, se esta ocorreu há menos de dois anos de sua constituição.

03) Como fazer a contagem da preponderância de atividade no período? R: Há duas situações, considerando que a aquisição (transmissão) ocorreu em 30/09/2019: i) 24 meses anteriores e 24 meses subsequentes à aquisição (transmissão no cartório de imóveis) do bem imóvel, portanto, se a empresa existia há mais de dois anos, compreenderá o período de 30/09/2017 a 30/09/2021, conseqüentemente, correspondente a 05 (cinco) exercícios, sendo dois parciais e três integrais; e ii) 36 meses subsequentes à aquisição, conseqüentemente, abarcará o período de 30/09/2019 a 30/09/2022, correspondente a 04 (cinco) exercícios, sendo dois parciais e dois integrais.

04) A quem compete demonstrar a existência ou inexistência da preponderância de atividade? R: Nos termos do art. 37 do CTN, compete aos adquirentes pessoas jurídicas, cabendo aos fiscos municipais procederem à análise e verificação da preponderância, de acordo com os relatórios contábeis apresentados, objetivo social e demais elementos fáticos que possam corroborar para uma melhor apuração dos fatos contábeis escriturados, quando se atestará ou não a sua fidedignidade.

05) Compra e venda de imóveis próprios, locação de propriedade imobiliária e arrendamento mercantil é receita operacional ou não operacional? R:

Independentemente de sua classificação contábil, operacional ou não operacional, de acordo com o objetivo social da empresa, os fiscos municipais deverão identificar o *quantum* dos valores auferidos a título destas receitas pela pessoa jurídica adquirente, e confrontá-lo com as demais receitas operacionais obtidas e verificar se se operou ou não a preponderância de atividade imobiliária, ou seja, se o percentual dos rendimentos com receita como imóveis próprios não atingiu ou ultrapassou o percentual de 50% frente às demais receitas operacionais.

06) Como se determina a receita operacional? R: São operacionais as receitas em consonância com o objetivo social descrito no ato de constituição, alterações contratuais e Código Nacional de Atividade Econômica discriminado no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. São não operacionais as receitas obtidas em operações não previstas no objetivo social.

07) Quando a empresa apresenta relatórios contábeis sem receita operacional ou sem movimentação, qual a implicação? R: Para o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, quando a empresa ficou inativa ou sem receita operacional, não incorreu em ilegalidade e, mesmo não cumprindo o objetivo constitucional de geração de renda e, embora não sendo possível se apurar a preponderância, entende que o período inativo significa que não incorreu em nenhuma preponderância, como a imobiliária; enquanto o Tribunal do Rio Grande do Sul entende que para fazer jus à imunidade a pessoa jurídica adquirente tem de gerar renda com os imóveis incorporados ao seu capital social, conforme previsto no art. 156, § 2º, inciso I da CF/88, sendo que na impossibilidade de se apurar ou aferir a preponderância por inatividade, incontinenti, se torna impossível a concessão da imunidade tributária, exatamente, pela incapacidade de se apurar a preponderância, em decorrência da ausência de receitas, o que atesta que os imóveis integralizados

não foram utilizados para a produção de riqueza, descumprindo o preceito constitucional que condiciona a concessão de imunidade à geração de renda.

08) As Demonstrações Contábeis não fidedignas podem ser desqualificadas e o ITBI lançado e cobrado após o encerramento do período de suspensão do fato gerador do tributo? R: As autoridades fiscais das municipalidades gozam da prerrogativa de analisar e aprovar ou não as demonstrações contábeis apresentados para análise, sendo que a ausência de fidedignidade evidencia tratar-se de manobra contábil para descaracterizar ou camuflar a preponderância de atividade imobiliária ou para configurar ausência de receita operacional no período relativo aos prazos previstos no CTN, a fim de impedir ou impossibilitar a sua apuração e verificação, o que extrapola a elisão fiscal e se enquadra na sonegação contábil e fiscal para se desonerar do imposto, ensejando sua desqualificação e cobrança do tributo.

09) Como analisar os resultados de participação em coligadas, controladas e subsidiárias integrais (método de equivalência patrimonial – MEP) que executam atividades vedadas à concessão de imunidade tributária do ITBI? R: Como forma de camuflar o resultado, há empresas com participação em outras apurando o resultado destes investimentos realizados em suas subsidiárias integrais, coligadas ou controladas, através do Método de Equivalência Patrimonial – MEP, e classificam a escrituração do resultado positivo como Receita Operacional na investidora, independentemente das atividades executadas pelas investidas, a fim de aumentar a base de cálculo das Receitas Operacionais e não se produzir a preponderância de atividade imobiliária, na comparação desta conta com as receitas de compra, venda e locação de bens imóveis próprios e arrendamento mercantil. Portanto, no momento de análise e verificação da atividade preponderante, os fiscos municipais devem identificar as atividades executadas pelas coligadas, controladas e

subsidiárias integrais, para expurgar os valores das receitas de MEP proveniente de compra, venda, locação e arrendamento mercantil daquelas em que detém participação e somar estes valores aos rendimentos destas rubricas na investidora, a fim de se ter a identificação ajustada e correta da atividade preponderante.

10) Para caracterizar cobrança do ITBI basta que a adquirente apresente preponderância de atividade imobiliária em pelo menos um dos exercícios ou terá de ocorrer em todos? R: Esta é uma situação controversa perante os tribunais mineiro e gaúcho, sendo que o primeiro entende que basta um dos exercícios não ter preponderância de atividade imobiliária para não se exigir o pagamento do ITBI; enquanto o segundo entende que basta um dos exercícios apresentar a preponderância para que os fiscos municipais exijam o recolhimento do ITBI.

11) Toda e qualquer receita de aluguel será considerada operacional ou se deve somar o valor da receita oriunda da compra, venda e locação imobiliária e arrendamento mercantil e comparar com a Receita Operacional? R: Entende-se que deverão ser somadas as receitas de compra, venda e locação imobiliária e de arrendamento mercantil, após, retirar estes valores do somatório das Receitas Operacionais, se lá estiverem classificadas, e comparar seu montante com o novo total das Receitas Operacionais e apurar a preponderância de atividade.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa não encontrou na doutrina e jurisprudência do TJMG e TJRS o detalhamento de como executar a apuração da preponderância de atividade preconizada no art. 37 do CTN. A temática estudada não está pacificada, inexistindo uma consolidação de todas as nuances que a envolvem. Tanto no site do Superior Tribunal de Justiça, quanto no sítio do Superior Tribunal Federal, não formam

encontradas súmulas vinculantes acerca de como se apurar a preponderância de atividades.

Interpreta-se da leitura do art. 37, § 1º do CTN que o artigo frasal “e” não funciona como inclusão ou adição, como defendido por algumas correntes de pensamento, mas para delimitar o período de apuração da preponderância.

O § 4 do art. 37 do CTN inovou e extrapolou seu papel de norma regulamentadora ao estabelecer exceção de apuração de preponderância, quando da alienação de universalidade de bens, onde a CR/88 não a instituiu.

Para a apuração da preponderância de atividade deverão ser obtidos os resultados do período de análise por exercício social, abrangendo os períodos componentes dos prazos do art. 37 do CTN, e lançando numa planilha os resultados parciais apurados separadamente por período dentro de cada ano, para compor os resultados em números absolutos e percentuais por exercício e consolidá-los.

Quanto ao prazo de 4 anos (2 anos anteriores mais 2 anos subsequentes à aquisição/transmissão) equivalerá à apuração de 5 exercícios, já que o exercício da aquisição/transmissão, também é computado no período de apuração da preponderância de atividade; enquanto o prazo de 3 anos subsequentes à aquisição/transmissão, equivalerá à apuração de 4 exercícios, já que o exercício da aquisição/transmissão também é considerado no período de apuração de atividade.

A aquisição se perfectibiliza com a transmissão. A verificação de preponderância de atividade se aplica a todos as hipóteses constitucionalmente previstas: integralização em realização de capital, fusão, incorporação, cisão e extinção de pessoa jurídica.

O tema reflete inexistência de pacificação, decorrente de arestas a serem aparadas, carecendo de norma regulamentadora mais detalhada, como uma

atualização do CTN, para explicitar, de forma pormenorizada, como se realizar a apuração de preponderância de atividade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Editora Saraiva.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**; atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. – Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2015.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRANCHIER, Alex Sander; TESOLIN, Juliana Daher Delfino. **Direito e legislação aplicada**. São Paulo: Intersaberes, 2012.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Seção V. **DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 02/02/2022.

BRASIL. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 04/02/2022.

BRASIL. Lei Federal nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973. **Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015original.htm. Acesso em 05/02/2022.

BRASIL. Lei Federal nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em 06/02/2022.

BRASIL. Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 07/02/2022.

BRASIL. Pronunciamento Técnico do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 00, aprovado em 02/12/2011. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em 10/02/2022.

BRASIL. Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.282, de 28/05/2010. **Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CF, n.º 750/93, que dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade.** Disponível em http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282. Acesso em 10/02/2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; et al. **Comentários à Constituição do Brasil.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DANILEVICZ, Ígor, Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT. **X Congresso Direito Tributário em Questão – Questões Controvertidas do ITBI.** Disponível em http://www.fesdt.org.br/web2012/docs/palestras/x_congresso/sexta/Igor_Danilevicz.pdf. Acesso em 05/02/2022.

GUILHERME, Luis Fernando do Vale de Almeida. **Manual de Direito Civil.** Barueri – SP: Manole, 2016.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de Direito Tributário.** Noeses, 2013.

LOUREIRO, Francisco Eduardo. **Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência: Lei n. 10.406, de 10.01.2002: contém o Código Civil de 1916 / coordenador Cezar Peluso.** 5ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Manole, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **In Curso de Direito Tributário,** 30ª ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário,** 4ª Edição. Saraiva, 2012.

SERRA, Márcio Guerra; Serra, Monete Hipólito. **Registro de Imóveis II – Atos Ordinários.** Coleção Cartórios. Organização de Christiano Cassettari. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Vander Brusso da. **Direito Tributário Descomplicado.** 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.