



ACÓRDÃO Nº 002/2022

Processo Impugnação 1ª Instância nº: 70538/2020

Processo Recurso ao CMC nº: 87632/2020

Recorrente: HOTEL DEZ LTDA

Assunto: Recurso Voluntário

Conselheiro Relator: Osmar Rodrigues Soares

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO. ITBI. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CISÃO PARCIAL. DOCUMENTAÇÃO NÃO APRESENTADA NO PRAZO LEGAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. DESPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto perante o Conselho Municipal de Contribuintes por HOTEL DEZ LTDA, estabelecida na Rua São Caetano, 253, Bairro Centro, no Município de São Leopoldo/RS, CEP nº 93010-290, CNPJ nº 10.233.130/0001-28, representada por seu Procurador, advogado Luciano dos Santos de Paula, OAB/RS 51.681, contra Decisão em 1ª Instância prolatada pelo Grupo Julgador de Primeira Instância da Diretoria de Administração Tributária deste Município constante do Processo nº 70538/2020.

A impugnação e o atual Recurso referem-se às Notificações de Lançamentos nº 009/2020-SMF/DAT/UTI e 010/2020-SMF/DAT/UTI (Secretaria Municipal da Fazenda, Diretoria de Administração Tributária, Unidade de Tributos Imobiliários), referentes às Guias do ITBI de nº 2056/2015 e 2057/2015, lavrados pela Equipe de Fiscalização do Município de Canoas.

DO HISTÓRICO DO PEDIDO DE IMUNIDADE SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA



continuação.....acórdão 002/2022

Em 12/02/2015, a Requerente apresentou solicitação de reconhecimento de imunidade do ITBI, por meio do processo nº 11467/2015, para a operação de cisão parcial da empresa qualificada acima, descrita nas guias de ITBI nº 2056/2015 e 2057/2015.

Foi reconhecida a imunidade do ITBI sob condição resolutória, para verificação futura da atividade preponderante da empresa requerente, nos termos da legislação vigente. Como a empresa foi constituída em junho/2008, conforme demonstra o Contrato Social, a análise da preponderância seria realizada levando em consideração os dois anos anteriores e os dois subsequentes à transmissão de bens. Foi tomada como data de transmissão dos imóveis pela empresa a data do registro da quarta alteração contratual na Junta Comercial, ocorrida em dois de outubro de dois mil e treze (02/10/2013).

Do deferimento do pedido de imunidade do ITBI sob condição resolutória, a Requerente foi notificada por meio da "*DECLARAÇÃO DE CIÊNCIA DA CONDIÇÃO PARA A MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE DO ITBI SOBRE AS GUIAS Nº 2056/2015 E 2057/2015, RECONHECIDA SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA EM 15/04/2015*", datada e assinada em 26/05/2015.

Em 03/08/2020, foram lavradas as Notificações de Lançamento nº 009/2020-SMF/DAT/UTI e 010/2020-SMF/DAT/UTI, referentes aos lançamentos de ofício do ITBI sobre o fato gerador constante das guias de ITBI nº 2056/2015 e 2057/2015, em decorrência da não apresentação à Fiscalização Tributária Municipal dos Demonstrativos Contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstrativo Analítico e Sintético de Resultado do Exercício, com informações e notas sobre a receita operacional) referentes aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Em 02/12/2020, a Recorrente protocolou pedido de impugnação contra as Notificações de Lançamento nº 009/2020-SMF/DAT/UTI e 010/2020-SMF/DAT/UTI.



continuação.....acórdão 002/2022

Em 22/10/2021, o Grupo Julgador de 1ª Instância, notificou a Recorrente da decisão unânime negando provimento à sua impugnação.

Em 11/11/2021, insatisfeito com a decisão do Grupo Julgador de 1ª Instância, o Recorrente insurgiu-se através do presente Recurso Voluntário.

DA TEMPESTIVIDADE

A ciência da decisão proferida pelo Grupo Julgador de 1ª Instância foi tomada pelo Senhor Alexandre Mota Chevarria, Procurador nomeado pelo sócio-administrador da empresa, Sr. Manuel Suarez Cacheiro, em 22 de outubro de 2021 - sexta-feira.

A Recorrente protocolou Recurso Voluntário ao Conselho Municipal de Contribuintes em 11 de novembro de 2021 – quinta-feira, na Unidade da Central de Atendimento ao Cidadão, 20 (vinte) dias após a ciência da decisão de 1ª Instância do Grupo Julgador.

Segundo o artigo 83 da Lei Municipal nº 1783/1977 – Código Tributário Municipal, *“Da decisão de primeira instância caberá recurso voluntário para o Conselho Municipal de Contribuintes, interposto no prazo de 20 dias, contados da ciência da decisão”*. O Recurso Voluntário, portanto, foi apresentado tempestivamente, pois ocorreu dentro do prazo estabelecido na legislação aplicável.

DOS PEDIDOS DA RECORRENTE

No presente recurso a Recorrente solicita a revisão da decisão do Grupo Julgador de 1ª Instância, que por unanimidade negou provimento à defesa, nos seguintes termos:

Da Prescrição



continuação.....acórdão 002/2022

Em que pese a interposição de recurso administrativo suspende o curso da prescrição, consoante determinado no inciso III, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o débito constituiu-se em maio de 2015, a época da interposição do presente recurso a possibilidade de cobrança do Tributo encontrava-se prescrita, oportunidade que não há o que se falar em regularidade da cobrança, restando desarrazoada a decisão que negou provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte.

Nestes termos, uma vez que os débitos se encontram inexigíveis, frente o transcurso do prazo quinquenal, não podem ser exigidos pela administração, tornando-se nula de pleno direito a notificação, devendo ser modificada a decisão proferida pelo relator, cancelando a notificação, com fulcro no artigo 156, inciso V, cumulado com o artigo 174, ambos do Código Tributário Nacional.

Da Imunidade

Nos termos da documentação anexada nos autos, resta claro que a preponderância da atividade empresarial realizada pelo Hotel requerente não é a compra e venda ou a locação da propriedade imobiliária nem mesmo cessão de direitos relativos à sua aquisição, mas sim a exploração do ramo hoteleiro, especializado em fornecer acomodações, alimentação e outros serviços.

Visto isso, é necessário adentrar no caso concreto, a fim de observar-se a ausência de justiça e possibilidade da oferta ao contraditório equitativo. Em que pese a norma estabeleça a necessidade de apresentação no prazo improrrogável, os documentos encontram-se juntados no processo, sendo verificada a existência da condição resolutória que permite o deferimento da imunidade tributária, a qual a decisão sequer quis entrar no mérito.

À vista disso, ante a possibilidade de incidência da imunidade, requer seja reformada a decisão e concedida a imunidade tributária à empresa, em não entendendo pela existência de prescrição do crédito.

Dos Pedidos



continuação.....acórdão 002/2022

a) Seja concedido o efeito suspensivo ao presente recurso, com base no artigo 56, do Decreto nº 70.235/72.

b) Seja declarada de ofício, pela administração, a prescrição do crédito tributário originado pelas guias nº 2056/2015 e nº 2057/2015, que acarretaram na notificação nº 009/2020 e 010/2020.

c) Se assim não entender o nobre julgador, pugna-se pela realização de perícia aos documentos contábeis juntados em anexo, ratificando a possibilidade de o Hotel auferir imunidade tributária, visto que sua atividade preponderante não é de compra, venda e locação de imóveis ou arrendamento mercantil, restando ausente a condição resolutiva da imunidade;

d) Julgar procedente o presente recurso para declarar a nulidade das notificações nº 009/2020 e 010/2020, originadas pelas guias nº 2056/2015 e nº 2057/2015, visto que não há verificada a possibilidade de aplicação da condição resolutiva no caso em comento, justo pelo fato de que a atividade preponderante do hotel requerente não é a compra e venda ou a locação da propriedade imobiliária ou cessão de direitos relativos à sua aquisição, bem como o fato gerador advém de transmissão para integralização de capital da pessoa jurídica, o que se mostra passível de imunidade tributária conforme estabelecido pelo artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal; artigo 36, do Código Tributário Nacional; e artigo 5º, incisos IV e V, da Lei Municipal 5.503/10 de Canoas - RS.

DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA

Os documentos referidos pela Requerente no presente processo foram apresentados na Defesa Administrativa de 1º Instância, através do processo nº 70538/2020:

Balanço Patrimonial de 2012, 2013, 2014 e 2015; e

Razão Analítico Individual, 2012.



Estado do Rio Grande do Sul
Município de Canoas
Secretaria Municipal da Fazenda

continuação.....acórdão 002/2022

DA REPRESENTANTE DA FAZENDA

Em sua manifestação, a Representante da Fazenda Pública do Município de Canoas, Dra. Laura Ely de Carvalho Vianna, apresenta:

“O recurso em apreço é tempestivo, sendo cabido o seu exame.

(...)

De todo o exposto, entende a Fazenda Pública do Município de Canoas que o Recurso deve ser recebido e desprovido, para fins de manutenção da decisão

constante do MVP nº 70.538/2020-1, bem como Notificações de Lançamento nº 009/2020 e 010/2020.”

Por fim, o processo foi distribuído a este Conselheiro para a relatoria.

É o relatório.

Notificada a recorrente, e não tendo comparecido para a realização da defesa oral, a matéria foi debatida em plenário pelos demais Conselheiros, após o que passo a decidir.

VOTO

Senhora Presidente,

Demais conselheiros.

Cons. OSMAR RODRIGUES SOARES,

A imunidade em questão está prevista no artigo 156, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]



continuação.....acórdão 002/2022

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”.

A imunidade é concedida sob condição resolutiva, pois a lei exige da Fazenda Pública a posterior verificação da atividade preponderante do requerente, conforme previsto no artigo 37 do CTN:

“Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

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

§ 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.” (Grifei)



continuação.....acórdão 002/2022

No âmbito local, a matéria está regradada no artigo 6º da Lei Municipal nº 5.503, de 13 de maio de 2010, in verbis:

Art. 6º A imunidade prevista nos incisos IV e V não se aplica quando a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente for a compra e venda ou a locação da propriedade imobiliária ou cessão de direitos relativos à sua aquisição.

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

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição ou há menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no § 1º deste artigo, levando-se em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição. (Redação dada pela Lei nº 5738/2013)

§ 3º A pessoa jurídica adquirente de imóveis ou de direitos a eles relativos, nos termos dos incisos IV e V do art. 5º desta Lei, deverá apresentar à Fiscalização da Receita Municipal, demonstrativo de sua receita operacional, no prazo improrrogável de 60 (sessenta) dias contados do primeiro dia útil subsequente ao do término do período que serviu de base para apuração da preponderância.

§ 4º Verificada a preponderância referida neste artigo, ou em caso de não apresentação da documentação referida no § 3º deste artigo, no prazo estabelecido, tornar-se-á devido o imposto desde a data do recebimento, pelo contribuinte, da guia de não incidência do ITBI, independentemente de notificação judicial ou extrajudicial.

Conforme previsto na Constituição Federal, no caso de transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão, não deve incidir o ITBI, exceto quando a empresa tenha como atividade preponderante a compra e venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição, o que impõe seja examinada a atividade preponderante da sociedade durante o período legal de apuração, a fim de auferir acerca do seu direito ao benefício constitucional.



continuação.....acórdão 002/2022

Assim, é ônus da sociedade que postular a imunidade a apresentação dos demonstrativos de sua receita operacional no prazo improrrogável de 60 (sessenta) dias, contados do primeiro dia útil que seguir ao término do período que serviu de base para a apuração da preponderância, consoante disposto no parágrafo 3º do artigo 6º da Lei Municipal nº 5.503 de 13 de maio de 2010.

Conforme se verifica no referido dispositivo legal, a apresentação da documentação contábil necessária para a comprovação da atividade preponderante no período legal é ônus que decorre de expressa previsão em lei para aferição do direito à imunidade de ITBI, restando, assim, fulminada a pretensão da Recorrente uma vez que não foi cumprida.

No caso concreto, é incontroverso que a Requerente não apresentou a documentação contábil necessária para comprovar a sua atividade preponderante diversa de compra e venda, locação ou arrendamento de imóveis nos prazos e termos da legislação supra transcrita, inclusive pelo próprio Recurso ao Conselho Municipal de Contribuintes, onde a Recorrente afirma:

“... em que pese a ausência de entrega dos documentos no período apurado...”

Quanto a notificação para a Requerente apresentar a documentação no prazo de 60 (sessenta) dias, conforme disposto no parágrafo 3º do artigo 6º da Lei Municipal nº 5.503 de 13 de maio de 2010, essa foi realizada através do Procurador nomeado pelo seu sócio-administrador, conforme consta da:

“DECLARAÇÃO DE CIÊNCIA DA CONDIÇÃO PARA A MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE DO ITBI SOBRE AS GUIAS Nº 2056/2015 E 2057/2015, RECONHECIDA SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA EM 15/04/2015.,

Nesta Declaração o Procurador nomeado, Sr. Alexandre Mota Chevarria, declara ter recebido cópia dos pareceres do processo administrativo nº 11.467/2015 e:



continuação.....acórdão 002/2022

"...ter tomado ciência da OBRIGAÇÃO de apresentar até o 60º (sexagésimo) dia do ano de 2016, os Demonstrativos Contábeis (Balanço patrimonial e Demonstrativo Analítico e Sintético de Resultado do Exercício, com informações e notas sobre a receita operacional) da empresa Hotel DEZ LTDA., relativos aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015 e contrato social consolidado e atualizado da empresa."

Também declarou:

"Declaro, finalmente, o total entendimento do § 4º do art. 6º da Lei Municipal nº 5.503/2010, que dispõe:

"Verificada a preponderância referida neste artigo, ou em caso de não apresentação da documentação referida no § 3º deste artigo, no prazo estabelecido, tornar-se-á devido o Imposto deste a data do recebimento, pelo contribuinte, da guia de não incidência do ITBI, independentemente de notificação judicial ou extrajudicial".

A Declaração foi datada e assinada em 26 de maio de 2015.

Por outro lado, a Legislação, conforme anteriormente transcrito, prevê expressamente que, em caso de não apresentação da documentação referida no prazo estabelecido, tornar-se-á devido o imposto. A Legislação Municipal estabelece, por expresse, que a documentação deverá ser apresentada no prazo improrrogável de sessenta (60) dias contados do primeiro dia útil subsequente ao término do período que serviu de base para apuração da preponderância.

Em outro tópico do Recurso, a Requerente sustenta a ocorrência da prescrição do objeto de cobrança e a conseqüente nulidade da notificação de cobrança. Sustenta que o débito foi constituído em 26/05/2015.

Todavia a prescrição ocorre após o decurso do prazo de 5 anos, contados da constituição do crédito tributário. No caso em tela, o crédito tributário ainda não havia sido constituído. Se houvesse qualquer discussão seria em relação a perda do direito da fazenda em constituir o crédito, ou seja, decadência.



continuação.....acórdão 002/2022

Apesar da imprecisão, está equivocado o entendimento da Requerente, pois foi baseado na data de 26/05/2015 como início para a contagem do prazo decadencial. Nesse dia o contribuinte tomou ciência da concessão da imunidade tributária condicional, bem como recebeu cópia das Guias de ITBI nº 2056/2015 e 2057/2015.

Não poderia a Administração Tributária realizar o Lançamento e constituir o Crédito Tributário em maio/2015, pois com o reconhecimento da imunidade do ITBI e como a empresa tinha atividade há mais de dois anos antes da transmissão, levou-se em conta os dois anos anteriores e os dois posteriores para verificação da preponderância, ou não, da receita imobiliária.

Nessa senda, a condição de preponderância ou não de receita imobiliária só poderia ser testada após o prazo estabelecido na legislação, qual seja, o sexagésimo dia do ano de 2016. Somente aí ocorrerá o fato gerador do imposto de transmissão, assim como o termo inicial do prazo de decadência para o respectivo lançamento, nos termos do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário
extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento
poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado,
por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Havendo um evento futuro do qual depende o reconhecimento ou não da imunidade do ITBI, é certo que o fato gerador do tributo somente estará aperfeiçoado com a verificação dessa condição.

Inclusive esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que firmou posição no sentido que somente após a verificação que a empresa não se



continuação.....acórdão 002/2022

enquadra na hipótese constitucional de imunidade de ITBI, é que começa a contar o prazo decadencial.

TRIBUTÁRIO. ITBI. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 83/STJ. EMBARGOS DECLARATÓRIOS CONSIDERADOS PROTETATÓRIOS. MULTA DEVIDA. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Cinge-se a controvérsia dos autos à fluência ou não do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário durante o interregno de tempo conferido à Fazenda Pública para proceder a análise de possível imunidade tributária quanto ao pagamento do ITBI de pessoa jurídica que atue na comercialização de imóveis.

2. É assente no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a decadência para a constituição do crédito tributário só começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3. No caso dos autos, somente após a verificação de que a empresa não se enquadra na hipótese constitucional de imunidade de ITBI, é que se pode começar a contar o prazo decadencial. Acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência do STJ. Incide a Súmula 83/STJ.

4. A revisão da conclusão do Tribunal de origem quanto ao intuito protelatório dos segundos Embargos implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp n. 70.607/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/5/2013, DJe de 17/5/2013.)

Por todos os argumentos acima expostos, entendo que a Requerente não se desincumbiu do ônus de demonstrar o seu direito ao benefício constitucional almejado e tampouco ocorreu o transcurso de tempo para a ocorrência da decadência tributária, razões pelas quais deve ser mantido o entendimento da Fiscalização Tributária pela incidência da tributação.



continuação.....acórdão 002/2022

Cumpridos os requisitos de admissibilidade, passível de ser julgado o presente Recurso Voluntário.

Analisando o conjunto probatório, restou incontroverso o que ocorreu de fato, ou seja, a Requerente, após devidamente notificada e com prazo para atender a Intimação, não atendeu a intimação para a apresentação de documentos,

Desta forma, VOTO pelo DESPROVIMENTO do recurso voluntário interposto pela Requerente, e a consequente manutenção da decisão Grupo Julgador de 1ª Instância.

É como voto.

TRANSCRIÇÃO DA DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JULIANO BRITO

1. Nos termos do artigo 51, inciso VI, § 2º do Decreto Municipal nº 102/2008, apresento declaração de voto no processo supra epigrafado, nos termos a seguir.

2. Relatório. Adoto o relatório do Voto do Conselheiro Relator.

3. Prescrição. Conforme refere o contribuinte, em 12 de novembro de 2020 fora notificado através das notificações 009/2020 e 010/2020 para realizar o pagamento de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, referente aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, uma vez que em 26 de maio de 2015 assinou declaração de ciência da condição para a manutenção da imunidade tributária do ITBI sobre as guias nº 2056/2015 e nº 2057/2015. Pretende ver declarada a prescrição das parcelas lançadas, tendo em vista decorridos cinco anos da emissão das guias, com fulcro no artigo 156, inciso V, cumulado com o artigo 174, ambos do Código Tributário Nacional. Sem razão o recorrente, tendo em vista que em virtude da imunidade condicionada, não ocorreu a constituição do crédito tributário no momento da emissão das guias em 2015. Antes da constituição do crédito tributário, não se pode falar em termo inicial do prazo prescricional, nos termos do artigo 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Aplica-se, no caso, a regra de decadência, prevista no artigo 173, inciso I do CTN:



continuação.....acórdão 002/2022

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

No caso dos autos, o prazo decadencial quinquenal tem como termo inicial 01/01/2017, não tendo se concretizado o lapso temporal na data do lançamento.

3. Mérito. A Constituição Federal de 1.988, ao outorgar competência tributária aos Municípios para instituir impostos sobre “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” (art. 156, inciso II) concedeu imunidade “sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica” (§2º, inciso I do artigo 156 da CF/88).

A Constituição Federal restringiu o âmbito da imunidade, devolvendo aos Municípios a competência tributária quando “a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” (§2º, inciso I, última parte, do artigo 156 da CF/88).

Importa para o julgamento do caso fazer-se a distinção entre norma de imunidade e norma de isenção tributária.

RUI BARBOSA NOGUEIRA define com muita clareza os conceitos de isenção e imunidade, “*verbis*”:

“**ISENÇÃO** - é a dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação.

Só se pode isentar o que esteja a priori tributado. Em princípio, somente pode isentar o legislador que tenha competência para criar o tributo, pois a isenção é uma dispensa da obrigação de pagar. O CTN estabelece que a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário (art. 175, I). A Constituição Federal permite que por meio de lei complementar e dentro de certas condições, excepcionalmente, a União possa conceder isenção de impostos estaduais e municipais (art. 19, parágrafo 2º).

IMUNIDADE - é, no dizer de Amílcar Falcão, “uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente poder-se-ia exprimir a mesma ideia do modo seguinte: a Constituição faz originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder



continuação.....acórdão 002/2022

de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.” (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 6ª edição, pág. 183),

PAULO DE BARROS CARVALHO leciona, sobre essa distinção, que:

“... o espaço frequentado por tais normas - (diga-se normas imunitárias) - é o patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no Direito Positivo Brasileiro...omissis... O preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior.” (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 5ª edição, pág. 117).

De concluir-se, portanto, que a previsão do §2º, inciso I do artigo 156 da CF/88 tem natureza de exclusão da competência tributária municipal contra o adquirente de imóvel em operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, cuja atividade preponderante não for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

A regulamentação do dispositivo constitucional em questão foi herdada da ordem constitucional pretérita, uma vez que o Código Tributário Nacional (CTN) foi recepcionado pela Constituição de 1.988 como lei complementar, também em relação ao imposto sobre a transmissão de bens imóveis, outrora de competência dos Estados.

Prevê o CTN:

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;



continuação.....acórdão 002/2022

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.

§ 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 regulamentação impõe uma condição resolutiva à imunidade constitucional, ao estabelecer que a preponderância da atividade imobiliária do adquirente será medida sobre a receita bruta anterior e ulterior à aquisição do bem imóvel ou direitos a ele relativos, caso a pessoa jurídica já esteja em atividade quando da operação que resulte na entrada dos bens e direitos em seu patrimônio.

No caso dos autos, o período de prova são os anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Pois a questão é saber se o tributo pode ser exigido, resolvendo a condição da imunidade, nos casos previstos no artigo 6º da Lei nº 5.503, de 13 de maio de 2010:

Art. 6º A imunidade prevista nos incisos IV e V não se aplica quando a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente for a compra e



continuação.....acórdão 002/2022

venda ou a locação da propriedade imobiliária ou cessão de direitos relativos à sua aquisição.

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

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição ou há menos de 2 (dois)anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no § 1º deste artigo, levando-se em conta os 3(três) primeiros anos seguintes à data da aquisição. (Redação dada pela Lei nº 5738/2013)

§ 3º A pessoa jurídica adquirente de imóveis ou de direitos a eles relativos, nos termos dos incisos IV e V do art. 5º desta Lei, deverá apresentar à Fiscalização da Receita Municipal, demonstrativo de sua receita operacional, no prazo improrrogável de 60 (sessenta) dias contados do primeiro dia útil subsequente ao do término do período que serviu de base para apuração da preponderância.

§ 4º Verificada a preponderância referida neste artigo, ou em caso de não apresentação da documentação referida no § 3ºdeste artigo, no prazo estabelecido, tornar-se-á devido o imposto desde a data do recebimento, pelo contribuinte, da guia de não incidência do ITBI, independentemente de notificação judicial ou extrajudicial.

Comparativamente como o CTN, a Lei Municipal estabelece um requisito adicional para a fruição da imunidade, qual seja, *“apresentar à Fiscalização da Receita Municipal, demonstrativo de sua receita operacional, no prazo improrrogável de 60 (sessenta) dias contados do primeiro dia útil subsequente ao do término do período que serviu de base para apuração da preponderância”*.

A Lei Municipal nº 5.503/2010 claramente estabeleceu uma obrigação acessória no § 3º do seu artigo 6º, e emprestou a essa obrigação o caráter de condição de reconhecimento de imunidade tributária.

O CTN conceitua:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.



continuação.....acórdão 002/2022

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A declaração do contribuinte é claramente uma obrigação acessória, mas não se constitui no próprio lançamento tributário, a teor do que preveem os artigos 142 e 147 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apurável pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

O lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que deverá fazê-lo quando a declaração não for apresentada, nos termos do artigo 149, inciso II do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;



continuação.....acórdão 002/2022

Nesse sentido, a apresentação de declaração tempestiva não pode ser erigida em condição formal de imunidade tributária, cujas condições de sindicabilidade são materiais e previstas na Constituição e na sua norma regulamentadora, o CTN (lei complementar) .

Ao apreciar o Tema 32 da Repercussão Geral, estabeleceu o Supremo Tribunal Federal que em matéria de imunidades os requisitos a serem observados são aqueles previstos em Lei Complementar:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar. (RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

A reforma parcial da Tese 32, operada mais recentemente, não afasta a necessidade de observância da norma complementar quanto aos aspectos fundamentais da imunidade, relegada à lei ordinária os aspectos meramente procedimentais:

E M E N T A. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é formá



continuação.....acórdão 002/2022

exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

A imunidade, por ser norma de exclusão da competência tributária posta na mais alta lei da nação, só pode ser limitada pelo ente tributante preenchidas as condições normativas materiais postas na própria Constituição e nas leis regulamentadoras, sendo que o ônus da prova recai sobre o Município, consoante já decidiu o STF:

EMENTA Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. IPTU. Imunidade. Condicionante da vinculação às finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. Integração do julgado. 1. A vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio e a renda das entidades reconhecidamente de assistência social que estejam vinculados às suas finalidades essenciais é uma garantia constitucional. Por seu turno, existe a presunção de que o imóvel da entidade assistencial esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais. 2. O afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. 3. Embargos de declaração acolhidos para integrar o julgado, sem efeitos modificativos. (AI 746263 AgR-ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 12/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 13-12-2013 PUBLIC 16-12-2013)

Portanto, entendo que a ausência de tempestiva declaração do artigo 6º, § 3º da Lei Municipal nº 5.503/2010 não pode se constituir em motivo determinante isolado do lançamento tributário do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos, nos casos de integralização de capital social da pessoa jurídica.

É dever-poder da autoridade administrativa tributária sindicarem as condições materiais da conformação da imunidade, previstas no artigo 6º, § 2º da Lei Municipal nº 5.503/2010 e, somente nos casos em que (a) constatada a existência de preponderância da atividade imobiliária ou (b) a inexistência do propósito negocial declarado pelas partes com o



continuação.....acórdão 002/2022

intuito de elidir o pagamento do tributo, efetivar o lançamento tributário para exigência do tributo. Ou seja, efetuar o lançamento nos casos em que não preenchidas as condições da imunidade constitucionalmente prevista em seus aspectos materiais, mas também teleológicos.

O que a Constituição Federal (artigo 156, inciso II, § 2º) prevê é que o imóvel ou os direitos reais a ele relativos, quando transferidos em operações empresariais típicas previstas na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (artigos 227 a 229), salvo as de natureza imobiliária, nas quais o imóvel é mercadoria não atraem a competência tributária municipal em relação ao imposto de transmissão de bens e direitos relativos a imóveis. Em todos os outros casos de transmissão de propriedade a competência tributária é outorgada, mas não quando o imóvel é transferido para capitalizar empreendimentos ou em transformação, Incorporação, Fusão e Cisão.

Ou seja, se o adquirente tem como preponderante atividades (ainda que de natureza civil) de mercancia de bens e direitos sobre imóveis, ou se o negócio informado pelas partes ao Fisco é apenas na forma uma capitalização empresarial através de imóveis, mas em substância é uma compra e venda simples, uma disposição para proteção patrimonial do alienante, um planejamento sucessório, enfim, todos os casos em que a substância do negócio não seja efetivamente uma capitalização empresarial, ou Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão, em todos esses casos remanesce íntegra a capacidade tributária do Município, que tem o dever-poder de efetivar o lançamento.

Portanto, meu entendimento pessoal é que o lançamento tributário realizado exclusivamente com base no descumprimento da obrigação acessória do § 3º do artigo 6º, da Lei Municipal nº 5.503/2010 (elemento meramente formal), sem abordar os aspectos materiais da conformação da imunidade, previstas no artigo 6º, § 2º da Lei Municipal nº 5.503/201 (sindicabilidade da existência de preponderância da atividade imobiliária e existência de propósito negocial conforme a regra de imunidade) é um **lançamento incompleto** e, portanto, passível de anulação, pelas razões já deduzidas.

Tendo em vista que a atividade privativa do agente público (lançamento) não abrangeu os aspectos materiais da conformação da imunidade, seria o caso desse Conselho fazer baixar em diligência o processo, ordenando a complementação do lançamento, nos termos do artigo 8º, inciso V, do Decreto Municipal nº 102/2008.

Contudo, tendo em vista que meu entendimento sobre a matéria não foi acompanhado na Sessão de Julgamento por nenhum dos demais Conselheiros, que votaram uniformemente acompanhando o Voto do Relator, homenageio o princípio da eficiência da Administração Pública, ressaltando meu entendimento pessoal, e acompanho o Voto do Relator para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.



Estado do Rio Grande do Sul
Município de Canoas
Secretaria Municipal da Fazenda

continuação.....acórdão 002/2022

Os Conselheiros Daniel Stoffels Claudino, Elaine Cofcevicz, Nelson Casagrande, Paulo Amaro Massardo Miranda e Juliano Brito, por unanimidade, acompanharam o voto do conselheiro relator, negando provimento ao recurso.

Sala de Sessões, 27 de setembro de 2022.

Patricia de Souza Leandro Teixeira
Presidente

da
Osmar Soares Rodrigues
Conselheiro Relator