

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ITBI IMMUNITY RECOGNITION IN THE MUNICIPALITY OF SÃO PAULO

Recebido em **20.7.2020**
Aprovado em **1º.9.2020**

André Luis Galvão de França

*Auditor fiscal de Tributos Municipais na Prefeitura Municipal
de São Paulo (até maio/2017).*

*Mestre em Controladoria e Finanças Empresariais
pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.*

E-mail: andrefranca17@hotmail.com

Henrique Formigoni

*Professor do Programa de Pós-Graduação
em Controladoria e Finanças Empresariais
na Universidade Presbiteriana Mackenzie.*

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA-USP.

E-mail: henrique.formigoni@mackenzie.br

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**RESUMO**

Este relato técnico tem como objetivo orientar os contribuintes quanto aos futuros pedidos de fusão e de extinção de pessoa jurídica. Realizou-se uma pesquisa documental, no quinquênio de 2013 a 2017, no município de São Paulo, com dados coletados nas edições do *Diário Oficial da Cidade de São Paulo – DOC*, em que foram consultadas 1.225 publicações e analisados 902 despachos publicados, sobre pedidos de imunidade do ITBI. Como resultado, apurou-se que: 523 (58%) foram indeferidos, dos quais 255 (48,8%) ocorreram por falta de documentação hábil e 268 (51,2%) por análise do mérito. Dos indeferimentos por análise de mérito, 215 (80,2%) ocorreram por motivo de preponderância das receitas operacionais imobiliárias; 22 (8,2%) por extinção da pessoa jurídica antes do prazo legalmente previsto; 21 (7,8%) por descon sideração da contabilidade; e 10 (3,8%) por outros motivos. Assim, com base nas análises dos pedidos de imunidade indeferidos, este esclarece várias questões quanto aos critérios adotados pelo Fisco Paulistano, servindo como material didático e instrucional.

PALAVRAS-CHAVE

Tributos. Imunidade Tributária. Isenção Tributária. ITBI.

ABSTRACT

The objective of this work technical report is to guide taxpayers regarding requests for recognition of tax immunity on *inter vivos* (ITBI), granted to operations of capital contribution, merger, incorporation, division and dissolution of corporate bodies. Through a documentary research, in the five year period of 2013 to 2017, in the municipality of São Paulo, whose data source was obtained in the editions of DOC were carried out 1225 consultations which resulted in the analysis of 902 decisions published. The main results show that: 523 (58%) were rejected. Of these, 255 (48.8%) were by lack of proper documentation and 268 (51.2%) by assessing the merits. Of the rejections by assessing the merits: 215 (80.2%) were due to the preponderance of real state operating revenues; 22 (8.2%) due to extinction of the legal entity before the minimum legally established period of analysis; 21 (7.8%) due to disregard of accounting; and 10 (3.8%) for other reasons. Thus, based on the analysis of the denied immunity requests, this technical report clarifies several questions regarding the criteria adopted by Municipality of São Paulo tax authorities, serving as didactic and instructional material.

KEYWORDS

Tax. Tax immunity. Tax exemption. ITBI.

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988), com a finalidade de limitar a competência dos entes federados que compõem a República Federativa do Brasil, compreendidos em União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, quanto à incidência tributária de determinados tributos sobre fatos específicos, que o constituinte entendeu que deviam ser protegidos, dispôs diversas vedações ao poder de tributar, as quais são denominadas imunidades.

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, entre outros) que faz que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes (AMARO, 2004).

Assim, esculpida no art. 156, § 2º, inciso I, da CF/1988, está a imunidade do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos Reais (ITBI), que veda sua incidência sobre bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, e também sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da 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 finalidade da regra constitucional é facilitar a formação, a transformação, a fusão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos imóveis, quando comprometidos com tais situações. A ressalva visa os negócios de empresas que exploram loteamentos de terrenos, incorporação de edifícios de apartamentos, compra deles para revenda, entre outros (NAVARRO, 1998).

A Constituição Federal de 1988, para regulamentar as limitações ao poder de tributar, determina, no inciso III do art. 146, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e, especialmente, sobre a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN), estabelece, em seus arts. 35 a 42, as normas gerais a serem observadas pelos entes federados no tocante ao ITBI, prescrevendo que a apuração quanto à ocorrência da preponderância das receitas operacionais imobiliárias deve obedecer aos parâmetros estabelecidos no art. 37; ou seja, considera-se caracterizada a atividade preponderante quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações imobiliárias. Caso a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou tiver iniciado a menos de dois anos antes dela, vai se apurar a preponderância levando-se em conta os três primeiros anos seguintes à data de aquisição.

No município de São Paulo, a legislação básica que rege o ITBI é a Lei Municipal n. 11.154, de 30 de dezembro de 1991, e suas posteriores alterações, bem como o Decreto n. 55.196, de 11 de junho de 2014, pertinente ao regulamento do ITBI. Atualmente, o Decreto n. 57.516, de 8 de dezembro de 2016, que consolida a legislação tributária no município de São Paulo, contempla a legislação pertinente ao ITBI em seus arts. 142 a 172.

CONTEXTO E REALIDADE INVESTIGADA

Torna-se necessário, para os diversos atores envolvidos no planejamento tributário (por exemplo, empresários, contadores, advogados e consultores), conhecer quais são os critérios utilizados pelo fisco paulistano, embasados na legislação e na jurisprudência dominante, para indeferir os pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI.

Por se tratar de imunidade condicionada a não ocorrência da preponderância das receitas operacionais imobiliárias, as hipóteses de configuração das referidas atividades encontram-se delineadas no CTN especificamente em seu art. 37, §§ 1º a 3º, e também devem ser levadas em consideração as normas brasileiras de contabilidade acerca dos critérios e análises contábeis, principalmente aquelas a serem utilizadas para a definição das receitas operacionais, e a consequente apuração da preponderância da receitas operacionais imobiliárias.

Apurada a ocorrência da preponderância das receitas operacionais imobiliárias no período elencado pelo CTN, o fisco tem o dever de lançar o valor referente ao ITBI,

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

acrescido dos respectivos consectários legais (multa, juros de mora e atualização monetária), ao passo que, se não for constatada a ocorrência da preponderância das receitas operacionais imobiliárias no período, haverá o reconhecimento da imunidade pleiteada.

Além da análise quanto à ocorrência da preponderância das receitas operacionais imobiliárias, outros fatores concorrem para o indeferimento ao pedido de reconhecimento da imunidade do ITBI. Portanto, os objetivos deste relato técnico são:

- i) Investigar os critérios utilizados pelo fisco para exame dos pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI.
- ii) Explicitar os motivos que levaram ao indeferimento dos referidos pedidos.

Considerando-se o volume das operações e a complexidade da legislação existente, é relevante analisar os critérios, bem como os embasamentos legais, adotados pela Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP), que culminaram no indeferimento aos pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI, no último quinquênio, ou seja, nos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017 e, ao final, após a identificação dos referidos motivos, elucidar os pontos críticos a serem considerados quando do pedido de reconhecimento da imunidade do ITBI efetuado pelas pessoas jurídicas.

DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA E OPORTUNIDADE

Tendo em vista que a porcentagem de despachos indeferidos no período analisado é expressiva, a qual importou em 58% (cinquenta e oito por cento) do total dos despachos prolatados, faz-se necessário proceder a uma análise acurada para diagnosticar os motivos que ensejaram tais indeferimentos para que se possa elucidar quanto aos critérios adotados pelo fisco paulistano, para o reconhecimento da imunidade do ITBI, possibilitando a correta tomada de decisão quanto à efetivação ou não do pleito, pelos interessados, levando-se em consideração os possíveis riscos envolvidos.

Em relação à oportunidade, vislumbramos a real possibilidade de divulgar os critérios adotados pelo fisco municipal, servindo como material instrucional, que esclarece

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

os motivos que redundaram no indeferimento aos pedidos administrativos de reconhecimento da imunidade do ITBI, com o objetivo de orientar sobre a elaboração de futuros pedidos.

Destaca-se que, após a abertura do processo administrativo de pedido de imunidade do ITBI, pelo requerente, será expedida “Declaração” informando que o pedido está sendo analisado. O processo ficará em custódia e no prazo de dois ou três anos, o requerente será chamado para apresentar a documentação necessária para a análise do pedido. Não atendida à primeira chamada no prazo de quinze dias, será efetuada uma segunda chamada, com o mesmo prazo. Caso esta não seja atendida, isso redundará no indeferimento ao pedido de reconhecimento da imunidade do ITBI e, conseqüentemente, efetuado o lançamento de ofício do referido imposto.

Base teórica

Utilizou-se o *framework* de Scholes e Wolfson (1992), que permitiu desenvolvimento ímpar no campo da pesquisa empírica tributária em contabilidade, ancorado no tripé “*all parties, all taxes, all costs*”, que pode ser traduzido como: ‘todas as partes, todos os tributos e todos os custos’, propiciando a interdisciplinaridade e fornecendo um campo variado de pesquisa tributária no contexto contábil.

Ao contrário do que pode parecer à primeira vista, o objetivo do *framework* de Scholes e Wolfson (1992) não é minimizar tributos e difere das abordagens tradicionais de planejamento tributário porque um plano efetivo de maximização dos retornos do investimento requer uma análise global. Analisando seu conteúdo, pode-se vislumbrar a interdisciplinaridade necessária para se elaborar uma gestão tributária efetiva, com vistas à maximização do lucro e do valor da empresa (CALIJURI; LOPES, 2011).

No presente artigo, o referido tripé pode ser explicitado em:

- 1) **All parties:** inclui todos os interessados envolvidos no planejamento tributário. Os empresários, visando a redução do custo com tributos, os advogados, os contadores, os administradores e outros profissionais que atuam nessa área e que têm interesse em

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

conhecer os critérios aplicados pelo fisco paulistano quanto ao indeferimento aos pedidos de imunidade do ITBI bem como o órgão tributante, nesse caso, a prefeitura do município de São Paulo.

- 2) **All taxes:** tendo em vista que o dispêndio pertinente ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é relevante (no município de São Paulo, importa em 3% (três por cento) sobre o Valor Venal de Referência [VVR] do imóvel).
- 3) **All costs:** no planejamento tributário, deve-se levar em consideração não apenas os custos tributários explícitos, mas também aqueles implícitos, bem como custos e riscos relacionados, mesmo que incertos.

Ao desconhecerem-se os motivos que geram o indeferimento ao pedido de reconhecimento da imunidade do ITBI, incorre-se no risco de futura autuação do valor singelo do imposto, acrescido dos consectários legais (multa, atualização monetária e juros de mora).

Embora Scholes e Wolfson (1992) tenham alertado sobre as bases que devem ser consideradas no planejamento tributário, parece que, em relação às partes, a Prefeitura do Município de São Paulo, responsável pela análise do processo, não foi devidamente dimensionada nos pedidos de imunidade relativos ao ITBI do município de São Paulo, considerando o alto volume de pedidos indeferidos.

Este relato técnico tem base também na teoria do isomorfismo mimético que, de acordo com DiMaggio e Powell (2005), considera que as organizações podem tomar outras como modelo, como uma resposta à incerteza. A organização imitada serve como fonte conveniente de práticas a utilizar e os modelos podem ser difundidos por organizações, por exemplo, empresas de consultoria.

Kelm, Renz, Allebrandt e Sausen (2014), tratando do isomorfismo, esclarecem que os modelos são reproduzidos e imitados, constituindo-se em padrão de comportamento e avaliação, que passa a ser seguido por outras organizações. Eles destacam que esses modelos criados influenciam a ação dos indivíduos e das organizações que os adotam, por serem fonte de legitimidade e reconhecimento, possibilitando maior capacidade de

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

sobrevivência em certo meio. Os autores afirmam que o isomorfismo mimético ocorre quando os dirigentes das empresas “imitam estratégias e arranjos estruturais implantados pelos concorrentes, visando atingir o sucesso por eles conquistado, além de reduzir o risco da incerteza causada por problemas tecnológicos e objetivos conflitantes”.

Na linha do isomorfismo mimético, os sócios-proprietários das empresas que entram com o pedido de imunidade do ITBI podem ter agido seguindo estratégias de outras empresas, sem que tivessem completo conhecimento sobre as exigências para obtenção de sucesso no processo.

Metodologia

Trata-se de pesquisa documental, cujos dados foram obtidos a partir da coleta e análise de informações, pertinentes aos anos de 2013 a 2017, contidas nas edições do *Diário Oficial da Cidade* – DOC (foram pesquisadas 1.225 publicações), que redundou na análise de 902 despachos publicados no Sistema Municipal de Processos (Simproc), na seção “Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico”, cujo nome foi alterado, a partir de 1º de janeiro de 2017, por meio do Decreto n. 57.576, publicado no DOC em 2 de janeiro de 2017, para Secretaria da Fazenda (SF).

Com base nos dados coletados, a partir da consulta minuciosa aos despachos publicados no DOC, elaboramos uma tabela dinâmica que possibilitou as devidas análises e conhecer os motivos que culminaram com o indeferimento aos pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI.

**ANÁLISE DA SITUAÇÃO-PROBLEMA E PROPOSTAS DE INOVAÇÃO/
INTERVENÇÃO/RECOMENDAÇÃO**

A Tabela 1 apresenta a quantidade de Diários Oficiais e de despachos analisados, bem como o número de despachos deferidos e indeferidos, por ano.

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

TABELA 1 – Quantidade de despachos deferidos e indeferidos no período analisado

| Exercício | Quantidade de Diário Oficial Analisado | Quantidade de Despachos (1) | Despachos Deferidos (2) | % (2)÷(1) | Despachos Indeferidos (3) | % (3)÷(1) |
|--------------|--|-----------------------------|-------------------------|--------------|---------------------------|--------------|
| 2013 | 249 | 248 | 128 | 51,4% | 121 | 48,6% |
| 2014 | 245 | 295 | 89 | 30,2% | 206 | 69,8% |
| 2015 | 244 | 184 | 113 | 61,4% | 71 | 38,6% |
| 2016 | 243 | 77 | 26 | 33,8% | 51 | 66,2% |
| 2017 | 244 | 97 | 23 | 23,7% | 74 | 76,3% |
| Total | 1225 | 902 | 379 | 42,0% | 523 | 58,0% |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pode-se notar que a porcentagem de despachos indeferidos, no período analisado, é expressiva, importando em 58%, em média, tendo apresentado a maior porcentagem no exercício de 2017; também se nota que o volume de processos analisados neste exercício, corresponde, aproximadamente, a 1/3 (um terço) dos despachos de cada um dos anos de 2013 e 2014, bem como a 1/2 (metade) dos despachos de 2015, ressaltando, ainda mais, o percentual de despachos indeferidos nesse ano (2017), evidenciando, assim, que embora em anos anteriores tenha havido percentuais relevantes de indeferimento aos pedidos de imunidade, não houve conscientização dos contribuintes da necessidade de atendimento aos quesitos necessários para tal pleito.

A Tabela 2 apresenta os despachos de indeferimento separados em dois grandes blocos, ou seja, aqueles que ocorreram por falta de documentação e aqueles em que foram efetuadas as devidas análises de mérito.

TABELA 2 – Despachos indeferidos por falta de documentação e por análise de mérito

| Exercício | Despachos Indeferidos (1) | Por Falta de Documentação (2) | % (2)÷(1) | Por Análise de Mérito (3) | % (3)÷(1) |
|-----------|---------------------------|-------------------------------|-----------|---------------------------|-----------|
| 2013 | 121 | 27 | 22,3% | 94 | 77,7% |
| 2014 | 206 | 143 | 69,4% | 63 | 30,6% |

(continua)

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**TABELA 2** – Despachos indeferidos por falta de documentação e por análise de mérito

| Exercício | Despachos Indeferidos (1) | Por Falta de Documentação (2) | % (2)÷(1) | Por Análise de Mérito (3) | % (3)÷(1) |
|--------------|---------------------------------|-------------------------------------|--------------|---------------------------------|--------------|
| 2015 | 71 | 29 | 40,8% | 42 | 59,2% |
| 2016 | 51 | 22 | 43,1% | 29 | 56,9% |
| 2017 | 74 | 34 | 45,9% | 40 | 54,1% |
| Total | 523 | 255 | 48,8% | 268 | 51,2% |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Verifica-se, pela Tabela 2, que, dos 523 despachos indeferidos, 255 ocorreram pela não entrega da documentação hábil para a análise (por falta de documentação). Assim, 268 indeferimentos decorreram de outros motivos. O grande percentual de indeferimento (48,8%) pela não entrega da documentação hábil, para que o fisco proceda às análises necessárias, acarreta diversos transtornos: lançamento de ofício do Auto de Infração e Intimação (AII) concedendo prazo para pagamento ou para defesa em trinta dias; impugnação pelo contribuinte com a apresentação da documentação hábil; e cancelamento do AII, se da análise da documentação sobrevier o reconhecimento da imunidade do ITBI. Assim, observa-se claramente que a não entrega da documentação hábil para a análise, quando solicitada, gera atribuições para o contribuinte e retrabalho para o Fisco.

Apresentam-se na Tabela 3, ordenados por quantidade de ocorrências, os motivos que culminaram nos indeferimentos por análise de mérito.

TABELA 3 – Despachos indeferidos por análise do mérito

| Motivos | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Total | % |
|---|------|------|------|------|------|-------|-------|
| Preponderância das receitas operacionais imobiliárias | 88 | 56 | 37 | 18 | 16 | 215 | 80,2% |
| Extinção antes do prazo legalmente previsto | 2 | 3 | 5 | 6 | 6 | 22 | 8,2% |
| Desconsideração da contabilidade | - | 2 | - | 3 | 16 | 21 | 7,8% |

(continua)

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

TABELA 3 – Despachos indeferidos por análise do mérito

| Motivos | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Total | % |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|---------------|
| Desincorporação a alienante diverso do conferente | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 4 | 1,5% |
| Desistência do pedido | - | 1 | - | 1 | - | 2 | 0,7% |
| Fato gerador anterior 1989 | 1 | - | - | - | 1 | 2 | 0,7% |
| Patrimônio pessoa física | 1 | - | - | - | - | 1 | 0,4% |
| Operação de compra e venda | 1 | - | - | - | - | 1 | 0,4% |
| Total | 94 | 63 | 42 | 29 | 40 | 268 | 100,0% |

Fonte: Elaborado pelos autores.

A seguir, realiza-se uma análise dos motivos que culminaram no indeferimento aos pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI evidenciados na Tabela 3.

Motivo – Preponderância das receitas operacionais imobiliárias

Os indeferimentos provocados pela apuração da preponderância das receitas operacionais imobiliárias representaram a maioria dos indeferimentos no período, ou seja, mais de 80%, perfazendo 215 despachos prolatados.

Para proceder a essas análises, o fisco fundamentou-se, primordialmente, na seguinte documentação fornecida pelo interessado: cópias dos Balanços Patrimoniais e Demonstrações de Resultado do Exercício; cópias das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); declaração de utilização de todos os imóveis pertencentes ao requerente.

O objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade da Contabilidade (IUDÍ-CIBUS; MARION, 2008).

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos,

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo a estrutura conceitual. As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010).

Desse modo, o primeiro aspecto que deverá ser levado em consideração é relativo ao período que deverá ser abrangido pelas demonstrações contábeis e financeiras, haja vista que o período a ser analisado, determinado pelo art. 37 do CTN, para proceder-se à análise das receitas operacionais e a verificação da preponderância imobiliária, perfaz dois anos anteriores e dois anos posteriores à ocorrência do fato gerador e, se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou tiver iniciado suas atividades a menos de dois anos antes dela, o período a ser analisado será os três anos subsequentes.

Imaginemos, então, uma pessoa jurídica existente há mais de dois anos e que tenha a data de término de seu exercício social em 31 de dezembro de cada ano, o que é usual. Suponhamos ainda que integralize um imóvel em 6 de junho de determinado exercício. O período a ser analisado, para o reconhecimento ou não da imunidade, não coincidirá com aquele em que ela normalmente elabora seus demonstrativos financeiros e, nesse caso, deveriam ser levantados demonstrativos específicos, pela contabilidade, a fim de que o fisco possa proceder as devidas análises no período determinado legalmente. É função precípua da contabilidade fornecer informações relevantes para a tomada de decisão e, nesse caso, os interessados são o próprio contribuinte e a Fazenda Municipal.

O segundo aspecto relevante que precisa ser evidenciado é relativo à determinação do conceito de receita operacional. Para a definição dos termos receita operacional e não operacional da pessoa jurídica, a nosso ver, devemos nos valer dos conceitos do direito, da ciência contábil e das normas brasileiras de contabilidade, tendo em vista que a complexidade existente para a elucidação desse tema envolve uma abordagem interdisciplinar. O modelo para a preparação e apresentação dos relatórios financeiros “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement” define como receitas aumen-

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

tos de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de aumento de ativos ou diminuições de passivo que resultem em aumentos no patrimônio líquido, que não se relacionem com contribuições dos proprietários.

Os critérios para mensuração e reconhecimento da receita foram estabelecidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, correlato ao IFRS 15, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018. Receita operacional é aquela realizada que está diretamente relacionada com a natureza do negócio e constante do objeto social da pessoa jurídica, ao passo que receita não operacional é a que não se relaciona diretamente com a natureza do negócio, por exemplo, receita de dividendos, de indenizações de seguros, da venda do imobilizado, entre outros.

Por receita operacional, entende-se o fluxo dos negócios normais da empresa, principalmente o que ela compra ou adquire para vender ou locar; enfim, é a resultante do conjunto de suas operações nos dois anos anteriores e nos dois anos posteriores à aquisição do imóvel (BALEEIRO, 1973).

À luz da norma jurídica regulamentadora, podemos deduzir que a pessoa jurídica que pretenda valer-se da norma jurídica da imunidade condicionada do ITBI deverá submeter a sua contabilidade ao fisco para que este verifique, em procedimento previsto, em uma análise que levará em conta, precipuamente, a conta de receita operacional (receita proveniente do objeto de exploração da empresa), se ocorrerá o fato da não preponderância de atividade imobiliária no período a ser analisado (MACEDO, 2010).

Em primeiro lugar, uma receita é a resultante direta (no caso de ser operacional, como Vendas) ou indireta (no caso de receitas não operacionais, como juros derivantes de manutenção de ativos), da atividade da empresa de gerar produtos ou serviços que tenham utilidade para o mercado. Não existiria receita operacional se a entidade não fosse capaz de gerar ou produzir (e, como se verá, incorrendo em despesas) produtos ou serviços que o mercado aceitasse. Assim, inicialmente, receita é um fluxo de produtos ou serviços durante certo período contábil (IUDÍCIBUS; MARION, 2008).

Com base na matéria, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018) expressamente discrimina o que considera como resultados não operacionais, os quais se referem, basicamente, a transações com bens contabilizados no ativo permanente. Com as altera-

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ções ocorridas pela Lei n. 11.638, de 2007, e posteriores, com a edição da Lei n. 11.941, de 2009, em seu art. 37, alterou o disposto no art. 187, da Lei n. 6.404, de 1976, passando a designação “receitas e despesas não operacionais” para a denominação “outras receitas e outras despesas”.

No Quadro 1, apresenta-se a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) antes e depois da ocorrência das mencionadas alterações.

QUADRO 1 – Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) (Após a apuração do lucro operacional bruto)

| ANTES DA ALTERAÇÃO DA LEI n. 6404/1976 | APÓS ALTERAÇÃO DA n. 6404/1976 |
|---|---|
| (=) LUCRO OPERACIONAL BRUTO (MARGEM OU RESULTADO) | (=) LUCRO OPERACIONAL BRUTO (MARGEM OU RESULTADO) |
| (-) Despesas Operacionais | (-) Despesas Operacionais |
| (-) Despesas com vendas | (-) Despesas com vendas |
| (-) Despesas Administrativas | (-) Despesas Administrativas |
| (-) Despesas Tributárias | (-) Despesas Tributárias |
| (+ou-) Receita e Despesas Operacionais | (-) Despesas Operacionais Financeiras |
| (-) Despesas Financeiras | (-) Despesas Financeiras |
| (+) Receitas Financeiras | (+) Receitas Financeiras |
| (+ou-) Variações Cambiais | (+ou-) Variações Cambiais |
| (+ou-) outras receitas ou (despesas) financeiras | (+ou-) outras receitas ou (despesas) |
| (=) Resultado Operacional | |
| (-) Despesas não operacionais | |
| (+) Receitas não Operacionais | |
| (=) LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL | (=) LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL |

Fonte: Nishio, Viana, Batista e Rios (2010).

Podemos claramente identificar quais são as receitas operacionais (aquelas ligadas diretamente o objeto da sociedade mais as receitas financeiras que provêm da atividade)

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

e quais são a receitas não operacionais (aquelas que não provêm da atividade da empresa) e, devem, portanto, ser classificadas como outras receitas.

Devemos também indagar se a participação no lucro em empresas controladas que desenvolvem preponderantemente atividades imobiliárias deve ser considerada para calcular-se a preponderância das receitas operacionais imobiliárias. Para tanto, a decisão no Recurso Especial (REsp) 1.336.827/RS, cujo relator foi o ministro Mauro Campbell Marques, da Segunda Turma, com data do julgamento em 19 de novembro de 2015, DJ 27 de novembro de 2015, informa que a atividade preponderante se caracteriza quando mais de 50% da receita operacional da adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição, decorre de transações imobiliárias, de modo que quaisquer transações imobiliárias que gerem receitas à adquirente, próprias ou não, devem ser levadas em consideração para efeitos da análise da atividade preponderante, não se restringindo às transações realizadas pela própria adquirente.

É interessante observar que, quando da ausência de receitas, no período a ser analisado para fins do reconhecimento da referida imunidade, não poderá o Fisco presumir a existência de propósito de desvio ilícito da proteção constitucional. Se não houver receitas no período a ser analisado, o Fisco terá de, se não puder comprovar dolo, fraude ou simulação, reconhecer a imunidade pleiteada. Por outro lado, a ausência da contabilização de despesas, no período a ser analisado, irá caracterizar a desconsideração da contabilidade da pessoa jurídica, haja vista que, mesmo na inatividade, não há a possibilidade de desvincular-se das despesas pertinentes à manutenção da propriedade imobiliária, por exemplo, do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de energia elétrica, de água, entre outras.

As alterações ocorridas na denominada Lei das Sociedades Anônimas, Lei n. 6.404, de 1976, principalmente advindas da Lei n. 11.638, de 2007, e da Lei n. 11.941, de 2009, não alteraram o conceito de receita operacional e não operacional já existente. Simplesmente, o que ocorreu foi a modificação na denominação que passou a ser outras receitas em vez de receitas não operacionais. Assim sendo, prevalecem válidas as definições dadas pela ciência do Direito, para fins da apuração da preponderância das receitas operacionais imobiliárias.

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**Motivo – Extinção antes do prazo legalmente previsto**

Os indeferimentos advindos da extinção da pessoa jurídica antes do prazo legalmente previsto perfizeram 22 casos, no período analisado, representando 8,2% do total dos indeferimentos por análise do mérito. O § 3º do art. 2º da Lei Municipal n. 13.402, de 5 de agosto de 2002, estabelece que fica prejudicada a análise da atividade preponderante, incidindo o imposto, quando a pessoa jurídica adquirente dos bens ou direitos tiver existência em período inferior àqueles previstos no CTN, o que inviabiliza a análise da preponderância das receitas operacionais no período estipulado pela referida Lei Complementar.

Dessa maneira, por ter sido frustrada ao fisco a possibilidade de apurar a ocorrência da preponderância das receitas operacionais no período estipulado legalmente, ocorrerá o indeferimento ao pedido de reconhecimento da imunidade do ITBI, e, consequentemente, o lançamento *ex officio* do ITBI.

Motivo – Desconsideração da contabilidade

Constatamos 21 casos de indeferimentos aos pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI, advindos do motivo desconsideração da contabilidade da pessoa jurídica, o que representa 7,8% do total de indeferimentos, no período ora analisado. A justificativa dada pelo fisco nos despachos de indeferimento é que as pessoas jurídicas não contabilizaram corretamente as despesas, prejudicando assim a análise de sua atividade preponderante, já que a contabilidade apresentada não refletiu com fidedignidade as alterações ocorridas no patrimônio da pessoa jurídica, no período analisado.

Verificamos que o fisco paulistano passou a ser mais exigente na análise deste aspecto, o que redundou no aumento significativo dos indeferimentos advindos dessa modalidade. Além da exigência de manter escrituração uniforme de seus livros, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, em consonância com o disposto no art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas (S.A.) e no art. 1.179 do Código Civil, o pedido de reconhecimento da imunidade do ITBI pode-

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

rá ser indeferido com base no art. 19 da Lei Municipal n. 14.133, de 24 de janeiro de 2006, nas seguintes situações: comprovada falsidade das declarações; constatada confusão entre o patrimônio da entidade com o do sócio; caracterizada simulação de ato que vise aparentar a não incidência do imposto; verificada prática de atos, com falta de propósito negocial, para dissimular a incidência do ITBI; identificado abuso de forma com o objetivo de transferir o imóvel indiretamente.

A manutenção de uma contabilidade em dia, com a elaboração dos demonstrativos financeiros/contábeis, bem como a observância dos propósitos negociais, é de suma importância para que as pessoas jurídicas possam obter o consentimento da aludida imunidade tributária.

Motivo – Desincorporação à alienante diverso do conferente

Constatamos, no período de análise, apenas quatro casos em que os indeferimentos ocorreram pela desincorporação de bens imóveis à alienante diverso do conferente. Quando a desincorporação ocorre ao mesmo alienante, há previsão legal para o reconhecimento da imunidade do ITBI, prevista no art. 3º da Lei Municipal n. 11.154, de 1991, com a redação dada pela Lei Municipal n. 13.402 de 2002, que reza: "O imposto não incide [...] sobre a transmissão de bens ou direitos aos mesmos alienantes, em decorrência de sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos".

A desincorporação de imóveis aos mesmos alienantes tem causado polêmicas, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, haja vista que a CF/1988, no art. 156, previu a imunidade do ITBI nos casos de transmissão de imóveis decorrentes das operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, não recepcionado o parágrafo único do art. 36 do CTN, em que se afirma que o ITBI não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

A desincorporação de bens dados em conferência mediante redução de capital configura dissolução parcial da pessoa jurídica sendo, portanto, contemplada pela imunidade estabelecida na Carta Magna (HARADA, 2010).

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Tal imunidade abrange também a redução do capital (desincorporação) de uma empresa, isto é, a restituição aos sócios (pessoas físicas ou jurídicas) de parte do valor de suas ações (CARRAZA, 1999).

Bem fez o legislador paulistano em disciplinar o tratamento a ser dado às desincorporações de bens imóveis aos mesmos alienantes. No tocante a desincorporações e alienantes diversos dos conferentes, há a incidência do ITBI.

Motivo – Demais casos

Verificaram-se um caso em que houve a desistência do pedido de reconhecimento da imunidade do ITBI, dois casos em que o fato gerador era anterior a 1989, cujo imposto, à época, pertencia aos Estados Membros e ao Distrito Federal, e um caso em que o imóvel pertencia à pessoa física diferente daquela que estava conferindo o imóvel à pessoa jurídica e, finalmente, um caso em que a operação se tratava de compra e venda cuja operação é tributada normalmente, incidindo o ITBI.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste relato técnico é orientar os contribuintes quanto aos futuros pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI, nas operações de integralização/conferência de bens imóveis, de incorporação, de fusão e de extinção de pessoa jurídica, no quinquênio de 2013 a 2017, no município de São Paulo.

Os objetivos específicos de investigar os critérios utilizados pelo fisco para exame dos pedidos de reconhecimento da imunidade do ITBI e de explicitar os motivos que levaram ao indeferimento dos referidos pedidos, foram completamente atingidos.

Para tanto, analisaram-se 902 despachos publicados no *Diário Oficial da Cidade de São Paulo* (DOC), sobre os pedidos de imunidade do ITBI, tendo-se apurado que 523 (58%) deles foram indeferidos, sendo, praticamente, a metade (49%), por falta de documentação hábil e, da outra metade, 80% foram indeferidos por motivo de preponderância das receitas operacionais imobiliárias.

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

Para proceder à análise das receitas, o fisco fundamentou-se, primordialmente, nas cópias dos Balanços Patrimoniais e Demonstrações de Resultado do Exercício; cópias das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); e declaração de utilização de todos os imóveis pertencentes ao requerente, cujos documentos foram fornecidos pelo interessado.

Verifica-se, assim, que, embora haja uma legislação específica a respeito do ITBI, aparentemente ela não é clara o suficiente para os contribuintes, os quais não têm conhecimento adequado do assunto.

Assim, esclarece várias questões quanto aos critérios adotados pelo Fisco Paulistano e as principais causas dos indeferimentos aos pedidos de imunidade do ITBI, servindo como material instrucional para orientação dos diversos atores envolvidos no tema (por exemplo, empresários, contadores, advogados e consultores).

REFERÊNCIAS

AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BRASIL. Prefeitura do Município de São Paulo. Lei n. 11.154 de 30 de dezembro de 1991.

Dispõe sobre o Imposto 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 à sua aquisição, e dá outras providências. *Diário Oficial do Município de São Paulo*, São Paulo, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-11154-de-30-de-dezembro-de-1991/detalhe>. Acesso em: out. 2020.

BRASIL. Prefeitura do Município de São Paulo. *Decreto n. 57.516, de 8 de dezembro de 2016*.

Aprova a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. São Paulo, 9 dez. 2016. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/CONSOLIDACAO%202016%20v12%20Decreto_1481639654.pdf. Acesso em: out. 2020.

RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE DO ITBI
NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: out. 2020.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 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. Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: out. 2020.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: out. 2020.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: out. 2020.
- BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: out. 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.336.827/RS (2012/0161122-7). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/80897404/processo-n-2012-0161122-7-do-stj>. Acesso em: out. 2020.
- CALIJURI, M. S. S.; LOPES, A. B. *Gestão Tributária: uma abordagem multidisciplinar*. São Paulo: Atlas, 2011.
- CARRAZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Contábil CPC 47: Receita de Contrato com Cliente*. Brasília, DF, 2016. Disponível em: chrome-extension://oemmdcbldboiebfnladdacbdmfmadadm/http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%2014.pdf. Acesso em: out. 2020.

ANDRÉ LUIS GALVÃO DE FRANÇA, HENRIQUE FORMIGONI

- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE – Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.
- HARADA, K. *ITBI: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Introdução à Teoria da Contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. *Manual de Contabilidade Societária*. São Paulo: Atlas, 2010.
- KELM, M. L.; RENZ, C. L. S.; ALLEBRANDT, S. L.; SAUSEN, J. O. Institucionalização das iniciativas socioambientais das organizações: interfaces entre a teoria do desenvolvimento social de Habermas e o isomorfismo da teoria institucional. *Cadernos Ebape.Br*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 2, p. 401-415, 2014.
- MACEDO, J. A. O. *ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- MARION, J. C.; IUDÍCIBUS, S. *Introdução à Teoria da Contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- NAVARRO, S. C. C. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- NISHIO, E. S. T.; VIANA, G.; BATISTA, P. J.; RIOS, R. P. Principais alterações na estrutura das Demonstrações Contábeis à Lei n. 11.638/07. *Revista Eletrônica de Gestão e Negócios*, São Roque, v. 1, n. 1, p. 1-14, 2010. Disponível em: <http://facsoroque.br/revista-eletronica/revista-gestao-e-negocios/arquivos/2010-2>. Acesso em: out. 2020.
- SCHOLES, M.; WOLFSON, M. *Taxes and business strategy: a planning approach*. New Jersey: Prentice Hall, 1992.