

Recurso Tributário n.º 320/2022

Processo Administrativo: Protocolo Eletrônico n.º 87.371/2021

Recorrente: Vieira Machado Participações SA

Relator: Conselheiro Daniel Brose Herzmann

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso tributário interposto em face da Decisão Administrativa n.º 5.784/2021, que, nos autos do PAF-SFA-DEFF n.º 02/2020, não acolheu a defesa apresentada pela ora Recorrente e, conseqüentemente, manteve o lançamento objeto do Procedimento Fiscal n.º 002/2020, referente à Notificação de Lançamento n.º 003/2020 (fl. 02 do PAF), do qual resultou a constituição do crédito tributário de ITBI incidente sobre o ato de integralização, no capital social da Recorrente, da parte ideal correspondente a 46,4653% do imóvel matriculado junto ao 1º Ofício do Registro de Imóveis sob o n.º 92842.
2. Sustenta a Recorrente, em suas razões recursais (despacho inaugural do Protocolo n.º 87.371/2021), a ocorrência de cerceamento de defesa e da decadência como argumentos preliminares, bem como, no mérito, a ilegalidade do lançamento em função de suposto equívoco na apuração da atividade preponderante e na interpretação da imunidade tributária relativa ao ITBI. Alega a Recorrente, ainda, em caráter subsidiário, que a base de cálculo atribuída pelo Fisco Municipal se encontra equivocada, eis que não corresponde ao valor do imóvel à época da integralização.
3. Ao final, requer o provimento do recurso para que seja declarada a nulidade do lançamento, ou, subsidiariamente, retificada a base de cálculo de acordo com o valor do imóvel à época da integralização.
4. É o relatório.

VOTO

5. O recurso é tempestivo, eis que protocolado em 20/12/2021, ou seja, dentro do prazo de 15 (quinze) dias previsto no art. 14 da Lei Municipal n.º 1.368/1994, considerando-se que a Recorrente teve ciência da decisão recorrida em 06/12/2021, conforme AR anexado ao despacho 5.

6. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso, passando a analisá-lo no mérito.

7. O recurso abrange tema complexo e possui diversidade de tópicos, motivo pelo qual passo a analisa-los separadamente:

I – Cerceamento de Defesa

8. Não se discute que a negativa de acesso ou qualquer forma de obstáculo ao acesso, pelo contribuinte, à integralidade do processo administrativo, configura cerceamento de defesa. Contudo, não foi o que ocorreu no presente caso.

9. Em que pese a ausência de envio, juntamente com a intimação, do parecer fiscal que subsidiou a decisão recorrida, não há provas de que a Recorrente teve o acesso ao referido parecer ou a qualquer outro documento integrante do processo administrativo negado ou prejudicado. Pelo contrário, os documentos necessários à instrução do recurso sempre estiveram à sua disposição para consulta ou obtenção de cópias, tanto que, quando solicitado o acesso pela Recorrente, esta teve o seu pedido prontamente atendido, mais especificamente dois dias úteis após a solicitação (do dia 10/12/2021 ao dia 14/12/2021), conforme se verifica da movimentação do Protocolo n.º 85.182/2021.

10. Desse modo, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

II – Decadência

11. Tratando-se de lançamento de ofício, como no presente caso, aplica-se a regra prevista no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

12. Nesse ponto, a propósito, inexistente divergência por parte da Recorrente, a qual discorda do entendimento adotado pela decisão recorrida, efetivamente, com relação à data a partir da qual “o lançamento poderia ter sido efetuado”, sustentando que a constituição do crédito já poderia ter ocorrido desde o início do período correspondente ao “triênio de apuração”.

13. Discordo do referido raciocínio porque o art. 37, §2º, do CTN é bastante claro ao dispor que, na hipótese em questão, a atividade preponderante deverá ser aferida “levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição”, ou seja, considerando-se a integralidade do período trienal.

14. Portanto, ainda que, já no primeiro exercício, a Recorrente tivesse apresentado expressivo faturamento decorrente de atividades imobiliárias, o Fisco Municipal não estaria apto a revogar a certidão provisória de não incidência porque, de acordo com o dispositivo legal, os dois exercícios subsequentes devem, necessariamente, ser considerados na análise da atividade preponderante para fins de aplicação da exceção prevista na parte final do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal.

15. Sob essa perspectiva, é certo que, na hipótese de empresa em início de atividade, o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde àquele em que se encerra o período de 3 (três) anos a que se refere o art. 37, §2º, do CTN, eis que, somente após transcorrido o aludido prazo, torna-se viável a aferição da origem do faturamento nele auferido.

16. Até porque, para apuração da atividade desempenhada durante o período em tela, o Fisco Municipal depende, essencialmente, de informações que só podem ser fornecidas pelo próprio contribuinte, como é o caso dos demonstrativos contábeis do período analisado, que, por óbvio, só são elaborados após o fim de cada exercício, não podendo o Fisco Municipal, antes disso, adotar qualquer medida tendente à aferição das fontes de receita e tampouco à constituição do crédito tributário.

17. Neste exato sentido, aliás, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“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 70.607/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2013, DJe 17/05/2013) (grifou-se)

18. Assim, tendo em vista que, no presente caso, o ato societário do qual resultou a integralização do bem no capital social da Recorrente foi praticado no ano de 2012, tendo o triênio de apuração iniciado naquele ano e se encerrado no ano de 2015, não há dúvidas de que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos moldes do art. 173, I, do CTN, se iniciou em 01/01/2016 e findou em 31/12/2020.

19. Diante disso, uma vez que a constituição definitiva do crédito em questão se deu em outubro de 2020 e, portanto, antes de findo o prazo decadencial, não há que se falar em decadência do direito de constituir o crédito tributário, motivo pelo qual fica rejeitada também esta preliminar.

III – Atividade Preponderante

20. Sem maiores delongas, é sabido que, nos termos do art. 156, §2º, II, da Constituição Federal e do art. 37, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional, e, naquilo que interessa ao presente caso: (a) o ITBI não incide sobre a transmissão de bem imóvel decorrente de integralização de capital social, exceto se a atividade da pessoa jurídica adquirente for preponderantemente imobiliária; (b) a caracterização da atividade preponderante se dá mediante aferição da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, tendo-se em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

21. No âmbito local, o art. 3º, §5º, da Lei Municipal n.º 859/1989 estabelece que a apuração da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, para fins de aferição da

atividade preponderante, deve se dar mediante análise dos seguintes documentos: (a) razão analítico das contas de receita, balanços patrimoniais e demonstrativos dos resultados dos exercícios correspondentes ao período de apuração; (b) declarações do imposto de renda da pessoa jurídica correspondente ao mesmo período.

22. Tem-se, portanto, que a imunidade constitucional do ITBI é reconhecida pela Autoridade Fiscal Municipal, inicialmente, apenas em caráter provisório, eis que a sua concessão definitiva está condicionada a posterior comprovação – por meio de exame da escrituração contábil – de que, durante o período de análise, a pessoa jurídica adquirente não exerceu atividade preponderantemente imobiliária.

23. Com efeito, da análise da documentação que instrui o Procedimento Fiscal n.º 002/2020 (anexado ao despacho 4), tem-se que o ato de integralização foi registrado perante a Junta Comercial em 18/10/2012 (págs. 44/47 do Processo Administrativo n.º 2013001254 - despacho 4), tendo a Recorrente, após notificada pelo Fisco Municipal, apresentado os Balanços Patrimoniais, Demonstrações de Resultado dos Exercícios, Balancetes, Livros Diário e Razão e Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica referentes aos anos de 2012 a 2015 (págs. 10/248 do procedimento fiscal), cumprindo, na íntegra, a obrigação prevista no art. 3º, §5º, da Lei Municipal n.º 859/1989 e na notificação fiscal.

24. Conforme se extrai da referida documentação, as receitas relacionadas ao segmento imobiliário, durante o período objeto de análise, não ultrapassaram 50% do total de receitas operacionais, visto que a atividade exercida pela Recorrente, nesse período, foi preponderantemente voltada a ramo diverso, qual seja o de prestação de serviços. Tal conclusão, inclusive, é corroborada pelo Fisco Municipal (pág. 286 do procedimento fiscal).

25. Referida constatação, a rigor, é suficiente a caracterizar o implemento da condição para reconhecimento da não incidência do imposto em caráter definitivo, eis que se trata, exatamente, do requisito legal para tanto.

26. Apesar disso, entendeu o Fisco pela revogação da imunidade provisória e pelo lançamento do imposto por ter concluído que “há fortes indícios” de que as informações contidas nos documentos apresentados pela Recorrente “não condizem com a realidade dos fatos”.

27. Não se discute que, ao pleitear o reconhecimento da não incidência do ITBI, incumbe ao contribuinte o dever de apresentar os documentos necessários (aqueles exigidos na lei) a viabilizar o exame acerca da atividade preponderante por ele exercida, podendo o Fisco Municipal, nas hipóteses de não apresentação ou apresentação de documentação insuficiente ou tecnicamente inconsistente ou inadequada, considerar como não caracterizada a condição para ratificação da não incidência do imposto.

28. Nesse contexto, a propósito, o §7º do art. 3º da Lei Municipal n.º 859/1989 dispõe que o imposto será devido quando “verificada a preponderância a que se referem os parágrafos anteriores, ou não apresentada a documentação prevista no §5º deste artigo”.

29. Contudo, não vislumbro, no presente caso, a ocorrência de qualquer destas hipóteses, ao menos com base nos fundamentos expostos no parecer que deu origem ao lançamento do imposto.

30. Embora seja, até certo ponto, compreensível a postura do Fisco Municipal ao manifestar os sentimentos de estranheza, surpresa e incredulidade, tendo presumido a existência de suprimento de caixa não escriturado e constatado indícios de receitas imobiliárias omitidas da contabilidade, divirjo das conclusões obtidas ao final, exclusivamente com base nesses elementos.

31. É que nenhum dos pontos levantados pelo Fisco – que, segundo este, seriam suficientes a descaracterizar a situação patrimonial e de resultado como demonstradas pela documentação fornecida – é suficiente para comprovar a ocorrência de impropriedade técnica, inconsistência de dados ou ocultação de atividade empresarial na escrituração contábil/fiscal da Recorrente.

32. Com efeito, tem-se que foram levantados pelo Fisco e, efetivamente, estão comprovados os seguintes fatos: (a) durante o período analisado, a empresa Recorrente adquiriu, por meio de integralização de capital social, compra e venda e permuta, inúmeros imóveis de valores expressivos; (b) durante o período analisado, a empresa Recorrente executou diversas obras nesses imóveis, em valores elevados que superam a receita operacional auferida no mesmo período; (c) sobre o imóvel cuja integralização é objeto do presente recurso, existe um edifício, composto por diversos apartamentos, salas comerciais

e garagens, dos quais uma parte se encontra em uso e com ofertas para locação; (d) da totalidade das unidades autônomas do edifício (66 unidades), 32 estão inscritas junto ao cadastro municipal em nome do Sr. Nelson Silvério Machado, qual seja o sócio da Recorrente que integralizou parte do imóvel no capital da sociedade; (e) os créditos de IPTU incidentes, nos exercícios de 2013 a 2015, sobre os referidos imóveis, foram integralmente pagos.

33. Com base nestes fatos, o Fisco Municipal presumiu a existência de suprimento de caixa não escriturado e constatou indícios de receitas imobiliárias omitidas da contabilidade, tendo, por isso, decidido pela revogação da imunidade e constituição do crédito.

34. Tal conclusão, entretanto, resulta de uma compreensão limitada do funcionamento de uma atividade empresária e da dinâmica patrimonial de uma sociedade. Isso porque, diferentemente da premissa que parece ter sido adotada pelo Fisco, a receita operacional não constitui a única fonte de caixa possível de uma empresa. Logo, é viável que, mesmo sem faturamento (ou com faturamento irrisório), uma sociedade consiga financiar as suas atividades, adquirindo/incrementando ativos e pagando despesas, ainda que da ausência de receita lhe resulte prejuízo. Para tanto, basta que ela capte recursos de fontes externas, aumentando o seu endividamento ou a participação dos sócios.

35. Portanto, plenamente admissível que a Recorrente tenha financiado (total ou parcialmente) as aquisições e obras realizadas com recursos de terceiros (sócios, bancos etc.), mesmo tendo auferido receita insuficiente para cobrir tais gastos. Inexiste ilegalidade nisso.

36. Somente se, de fato, houvesse prova de ingresso de recursos no caixa da empresa sem o respectivo registro (identificados em extratos bancários, por exemplo) é que o Fisco poderia afirmar, com a segurança necessária a subsidiar a desconsideração da escrituração contábil apresentada, ter havido ocultação de receita. Ao que tudo indica, no entanto, não foi o que aconteceu, já que o próprio Parecer Fiscal admite a regularidade dos ingressos de caixa quando afirma, nesse contexto, que “utilizaram-se de AFAC para isso”.

37. Do mesmo modo, não há prova de que os supostos frutos das locações das unidades da empresa foram ocultados da escrituração contábil. Primeiro porque, em relação às unidades ocupadas, não há provas de que todas elas se deram em caráter oneroso.

Tampouco houve diligência pelo Fisco (junto a outros órgãos do Município ou terceiros) no sentido de obter acesso aos contratos que deram origem a tais ocupações. Além disso, ainda que as ocupações tivessem sido outorgadas a título de locação (em caráter oneroso), sequer se sabe se a própria empresa que figurava como locadora e, conseqüentemente, como efetiva beneficiária dos respectivos aluguéis, em vez de um terceiro por ela autorizado.

38. O mesmo se diga em relação à suposta sonegação no registro das despesas geradas pelos imóveis, visto que inexistente qualquer prova de que tais despesas foram pagas com recursos de titularidade da Recorrente. O simples fato de certas despesas geradas pelos imóveis de propriedade da empresa terem sido pagas não é prova robusta de que os respectivos pagamentos foram por ela efetuados, com os seus próprios recursos, visto que plenamente possível que tal responsabilidade tenha sido repassada a terceiros.

39. Portanto, não tendo provas de que tenham as receitas sido auferidas e nem as despesas sido incorridas pela empresa, inexistente movimentação patrimonial e, conseqüentemente, obrigação de registro contábil.

40. Afinal, a demonstração do resultado da sociedade, nos termos do art. 187 da Lei n.º 6.404/1976, deve contemplar as receitas de vendas e serviços por ela auferidas e as despesas por ela incorridas. Igualmente, tomando por base os dispositivos invocados no próprio Parecer Fiscal (art. 40 da Lei n.º 9.430/1996 e art. 293 do RIR), a falta de registro de despesas e a omissão no registro de receitas se caracterizam pela não escrituração de pagamentos/recebimentos efetuados pela pessoa jurídica, sendo inviável, portanto, reputar irregulares operações financeiras cujo patrimônio de origem ou destino não sabe ao certo.

41. É certo que a Recorrente, diante do cenário instaurado, poderia ter sido mais diligente em sua defesa e trazido mais elementos e provas para refutar as presunções feitas pelo Fisco (caso as tivesse, evidentemente). Porém, a ausência de zelo nesse sentido não implica uma espécie de confissão, capaz de validar, de forma automática, as suspeitas levantadas.

42. É que o ônus que lhe competia a Recorrente cumpriu ao fornecer a integralidade da documentação exigida pela lei e pela notificação que deu origem ao procedimento. A partir

disso, entendo que o ônus de analisar e concluir pela atividade exercida em caráter preponderante é da Autoridade Fazendária.

43. Nesse aspecto, evidente que poderia o Fisco Municipal, diante dos indícios constatados a partir do exame da documentação fornecida pela Recorrente, ter diligenciado junto a outros órgãos e/ou a terceiros, no intuito de converter os indícios em prova ou simplesmente refutá-los.

44. Nada obstante, o fato é que, embora dispusesse dos meios necessários a obter as informações capazes de lhe conferir fundamento robusto para a sua decisão, o Fisco Municipal optou por caracterizar a irregularidade e desconsiderar a escrituração contábil da Recorrente de forma presumida, com base em meros indícios.

45. Até se poderia sustentar certa fragilidade da escrituração contábil da Recorrente em virtude de uma suposta violação ao princípio contábil da entidade, caracterizada pela confusão patrimonial. Contudo, embora seja possível que isso fosse prejudicial numa auditoria independente, inexistente previsão legal que justifique a desconsideração da contabilidade para fins de ITBI. Inclusive, quando a lei quis estipular uma consequência para o descumprimento do referido princípio contábil, ela o fez, como no caso da desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC). Logo, não vejo que isso, isoladamente, seja motivo capaz de sustentar a decisão do Fisco.

46. Por fim, convém registrar o posicionamento do Egrégio TJSC, segundo o qual a escrituração contábil indicando o exercício de atividade preponderantemente não imobiliária é prova suficiente a justificar o reconhecimento da imunidade do ITBI. Veja-se:

“APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS INTER VIVOS (ITBI). TRANSFERÊNCIA À EX-SÓCIA NO ATO DE DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. CLÁUSULA CONTRATUAL DA ADQUIRENTE QUE INDICA COMO OBJETO SOCIAL ATIVIDADES RELACIONADAS AO MERCADO IMOBILIÁRIO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA QUE, TODAVIA, APONTA RAMO DE ATUAÇÃO PREPONDERANTEMENTE DIVERSO. DEVIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

(...)

Na movimentação patrimonial juntada aos autos em nenhuma delas está a comercialização de bens por parte da adquirente e não há nas informações do impetrado prova contrária, lembrando que se trata de causa geral de imunidade constitucional. Nos autos do Processo n. 1550174, a impetrante apresentou os balanços patrimoniais de 01/01/2012 a 31/12/2012 e 01/01/2013 a 31/01/2013 (pp. 76-79), complementado, posteriormente, pelos documentos de pp. 306-353, estes

relativos a declaração de receita da empresa, onde não consta constituição de renda por meio do exercício de compra e venda ou locação.

Ou seja, já no âmbito administrativo, por meio do processo próprio, vê-se que o Ente Público não fez prova contrária, ou seja, de em qualquer um dos momentos de sua atividade a impetrante tivesse comercializado bem imóvel ou locado. Restou evidenciado, assim, que não há incidência do ITBI no caso em análise, uma vez que se trata de pessoa jurídica que tem como atividade preponderante "Holdings de instituições não-financeiras". Inclusive recentemente excluiu de sua disposição contratual a atividade de compra e venda (pp. 367-369). e, no caso analisado, como visto, existe a necessária prova de que, na prática, a principal atividade exercida pela empresa não se relacionava ao ramo imobiliário (grifou-se - pág. 383).

Dessarte, tendo a impetrante demonstrado que, ao tempo da pretendida transferência, a compra e venda de bens imóveis, locação e arrendamento mercantil não eram suas atividades predominantes - ônus que se lhe competia a teor do art. 333, inc. I, do CPC/73 -, reconhece-se seu direito líquido e certo à pretendida imunidade tributária." (TJSC, Apelação Cível n. 0306383-85.2014.8.24.0033, de Itajaí, rel. Sônia Maria Schmitz, Quarta Câmara de Direito Público, j. 30-08-2018).

47. Assim, ante a demonstração, por meio de escrituração contábil/fiscal idônea, que a Recorrente exerceu, durante o período de análise (2012 a 2015), atividade preponderante em segmento diverso do ramo imobiliário, bem como diante da ausência de provas capazes de justificar a desconsideração da documentação fornecida, merece ser reconhecida, em caráter definitivo, a não incidência do ITBI, com a consequente anulação do lançamento efetuado.

IV – Conclusões

48. Deixo de me pronunciar quanto aos demais tópicos suscitados pela parte Recorrente, eis que prejudicados em virtude do provimento do recurso no mérito.

49. Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares de cerceamento de defesa e decadência e lhe dar provimento no mérito, para efeito de, reformando a Decisão Administrativa n.º 5.784/2021 (proferida no PAF-SFA-DEFF n.º 02/2020), reconhecer, em caráter definitivo, a não incidência de ITBI, bem como anular o lançamento objeto do Procedimento Fiscal n.º 002/2020, referente à Notificação de Lançamento n.º 003/2020, nos termos da fundamentação.

50. Ressalto, por fim, que o cumprimento da presente decisão deverá observar a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Tema 796, de modo que a imunidade ora reconhecida “não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

É como voto.

Balneário Camboriú, 08 de fevereiro de 2022.



Daniel Brose Herzmann
Conselheiro Titular
Relator



VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: 16E1-118A-7275-026E

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas:

- ✓ DANIEL BROSE HERZMANN (CPF 058.XXX.XXX-09) em 22/03/2022 09:36:39 (GMT-03:00)
Papel: Parte
Emitido por: Sub-Autoridade Certificadora 1Doc (Assinatura 1Doc)

Para verificar a validade das assinaturas, acesse a Central de Verificação por meio do link:

<https://bc.1doc.com.br/verificacao/16E1-118A-7275-026E>