

***Defesa em Ação Desconstitutiva de  
Auto de Infração Tributária lavrado  
pelo não recolhimento do ITBI:  
incidente sobre Incorporação  
Empresarial***

Dr. Ricardo Marcondes Martins

---

Procurador do Município OAB/SP nº 180.005 – Fisc 43

Defesa apresentada em ação desconstitutiva de auto de infração tributária lavrado pelo não recolhimento do imposto de transmissão de bens *inter vivos* (ITBI) incidente sobre incorporação empresarial. Inaplicabilidade dos critérios previstos no art. 37 do CNT para caracterização da atividade preponderante de venda ou locação de propriedade imobiliária: extinção da empresa incorporadora antes de completar o prazo de dois anos da data aquisição. Apresentação da tese do Fisco Municipal e de tese subsidiária. Preclusão da prova pericial e incidência da regra do ônus da prova.

**EXCELENTÍSSIMO SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA 3ª. VARA DA  
FAZENDA PÚBLICA DE SÃO PAULO**

**PROCESSO Nº. 174/053.05.003102-6**

**RITO ORDINÁRIO**

**AUTOR: ACESITA SERVIÇOS, COMÉRCIO, INDÚSTRIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.**

**A MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO**, por meio de seu Procurador que esta subscreve, nos autos do processo em epígrafe, vem, mui res-

peitosamente, perante V. Exa., manifestar-se sobre as petições do autor, nos seguintes termos.

**SUMÁRIO:**

I. Síntese dos fatos. II. A disciplina constitucional e legal da imunidade requerida — Artigo 156, §2º, da CF/88 — art. 37 do CTN — Atividade preponderante — Critério principal — Critério subsidiário — Caso dos autos. III. Indício de fraude à lei e a tese da autora. IV. A lacuna decorrente do art. 37 do CTN: o critério subsidiário do critério subsidiário. V. Tese subsidiária: não acolhimento da interpretação do Fisco — Outra proposta. VI. A tese subsidiária e a necessidade de prova pericial contábil. VII. Ônus da prova. VIII. Do pedido de juntada de cópia integral do processo administrativo em que foi indeferida a pretensão da autora.

**I. SÍNTESE DOS FATOS**

A autora é incorporadora da empresa **Amorim Comercial SA**. Esta, por sua vez, adquiriu por integralização de capital o imóvel da empresa **Amorim SA Aço Inoxidável**.

Ocorre que em **menos de três anos depois da incorporação do imóvel referido** a empresa incorporadora **extinguiu-se**, foi incorporada pela autora.

A empresa adquirente requereu administrativamente o reconhecimento da *imunidade* do ITBI. O reconhecimento foi indeferido na esfera administrativa no PA 2000-0.266.510-3, resultando no auto de infração 90.013.181-0.

Requer a autora nesta ação o reconhecimento judicial de sua imunidade e a invalidação do auto de infração.

**II. A DISCIPLINA CONSTITUCIONAL E LEGAL DA IMUNIDADE REQUERIDA — ARTIGO 156, §2º, DA CF/88 — ART. 37 DO CTN — ATIVIDADE PREPONDERANTE — CRITÉRIO PRINCIPAL — CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO — CASO DOS AUTOS.**

Determina o §2º do art. 156 da CF/88:

*"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 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". (grifou-se).*

O que é atividade preponderante? A Constituição não define. Nos termos do **art. 146, II, da CF/88** cabe à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. É fato conhecido de todos que o CTN foi recepcionado como lei complementar. Pois bem, o CTN define "atividade preponderante" no **art. 37**. A legislação municipal restringe-se a repetir a norma federal complementar.

Determina o art. 37 do CTN:

*"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% da receita operacional da pessoa adquirente, nos 2 anos anteriores e nos 2 anos subseqüentes, à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.*

*§2º - Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de dois anos antes dela, apura-se a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em conta os 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." (grifou-se).*

Dois são os critérios legais:

1) PRIMEIRO, o **CRITÉRIO PRINCIPAL**: se mais de 50% da receita da pessoa adquirente decorrer de compra e venda de bens imóveis ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil nos **DOIS**

**ANOS ANTERIORES** e nos **DOIS POSTERIORES À AQUISIÇÃO** descaracterizada estará a imunidade. Se a empresa adquirente iniciar suas atividades **APÓS a aquisição** ou **menos de DOIS ANOS** antes dela, aplica-se o **CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO**.

2) **SEGUNDO**, pelo **CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO**: se mais de 50% da receita da pessoa adquirente decorrer de compra e venda de bens imóveis ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil nos **TRÊS PRIMEIROS ANOS SEQUINTE À DATA DA AQUISIÇÃO**, descaracterizada estará a imunidade.

Imagine-se a seguinte situação: a empresa X adquire o imóvel por integralização de capital na data de sua constituição, aplicando-se por isso o critério subsidiário. Um dia depois ela ingressa com requerimento administrativo de reconhecimento da imunidade.

Pela **LEITURA** do dispositivo fica bem claro o seguinte: não é possível, juridicamente, reconhecer a imunidade nessa data, pois, pelo critério legal, pende **CONDIÇÃO SUSPENSIVA**. Quer dizer: se após **DOIS ANOS (CRITÉRIO PRINCIPAL)** ou **TRÊS ANOS (CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO)**, **CARACTERIZAR-SE A ATIVIDADE PREPONDERANTE, DESCARACTERIZADA ESTARÁ A IMUNIDADE E O TRIBUTO SERÁ DEVIDO DESDE O FATO GERADOR, COM TODOS OS CONSECUTÁRIOS LEGAIS**.

Eis a situação jurídica: por força da lei complementar vigente, estabeleceu-se uma **condição SUSPENSIVA**. Por força dela, o contribuinte fica numa situação, de certa forma, inglória, pois **ASSUME UM RISCO**.

Se não recolher o tributo e aguardar os dois anos (1o. critério) ou três anos (2o. critério), constatada a configuração da condição suspensiva, quer dizer, caracterizada a atividade como preponderante, afastada estará *ex tunc* a imunidade e o tributo será devido com multa pelo não pagamento no prazo devido. Trata-se da única interpretação possível.

**Porém**, o caso dos autos é mais complicado: **A EMPRESA ADQUIRENTE FOI EXTINTA ANTES DOS DOIS ANOS**. Perceba-se: deveria haver no CTN um **CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO DO CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO**, a solução jurídica para a hipótese de a empresa ter sido extinta há menos de dois ou três anos da data da aquisição.

O critério subsidiário do critério subsidiário **não foi previsto pelo CTN**. Há uma **LACUNA**. Como preenchê-la? Eis o problema jurídico posto. Passa-se a enfrentá-lo.

### III. INDÍCIO DE FRAUDE À LEI E A TESE DA AUTORA.

A conduta da empresa gera ao menos um **INDÍCIO DE FRAUDE**. Perceba-se: o critério principal determina que a caracterização da atividade preponderante dá-se pela análise dos dois anos anteriores e dos dois anos posteriores à data da aquisição; o critério subsidiário determina que a caracterização se dá pelos três anos posteriores à data da aquisição, se a adquirente foi constituída há menos de dois anos dessa data. Pois bem, **como fugir desses critérios: extinguindo a empresa antes de completar os três anos (ou dois anos, se aplicável o critério principal)**. Essa conduta gera um **INDÍCIO DE FRAUDE**. Claro que se trata de apenas um indício, porém relevante para formar a convicção jurisdicional.

Pela tese sustentada pela autora, com a extinção da empresa incorporadora, há **automática** configuração da imunidade por impossibilidade de se apurar a atividade preponderante. **Essa tese não pode ser acolhida**. E o motivo é muito simples: ela cria uma forma de fraude à lei.

Para não pagar o tributo, basta extinguir a empresa e constituir outra dentro do período de dois ou três anos após a referida integralização. Assim procedendo, **a empresa sempre se livra de pagar o tributo, ainda que exerça a atividade preponderante referida no texto constitucional**. Essa interpretação, por óbvio, não pode ser acolhida.

A interpretação proposta pela autora deve, portanto, ser, de plano, afastada. Subsiste o problema: como resolver a lacuna legal?

### IV. A LACUNA DECORRENTE DO ART. 37 DO CTN: O CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO DO CRITÉRIO SUBSIDIÁRIO.

O caso paradigmático ao presente ocorreu nos **autos 393/92**, que tramitaram perante a **9ª VFP**. A ilustre Dra. Maria Adelaide de Campos França julgou improcedente a ação e assim fundamentou sua decisão:

*"In casu, considerando que em tempo inferior a 1 ano da aquisição do imóvel por cisão parcial, passou a impetrante à atividade relacionada com mercancia e locação de imóveis, inafastável que, nos termos da Lei n. 10.721/89, sua atividade preponderante sirva como óbice ao reconhecimento da imunidade constitucional.*

[...]

*Além do que, a alienação do terreno a terceiro pela impetrante, num lapso aproximado de 6 meses da aquisição por cisão, como bem salientou o D. Representante do Ministério Público, está a denotar não ter conseguido ela comprovar, oportuna e administrativamente, o ingresso desse bem como realização de capital social, hipótese que também liberaria do recolhimento do ITBI "inter vivos".*

Esse caso paradigmático (cópia anexa), fez com que a questão fosse proposta à **Assessoria Jurídica do Departamento de Rendas Imobiliárias do Município de São Paulo** em 24.06.1993 (documento anexo), no Processo Administrativo **37.310.91\*64**.

A ilustre **Diretora de Divisão de apoio Fiscal** apresentou o seguinte entendimento sobre a interpretação do art. 37 do CTN:

*"De se observar, face ao acima citado, que não é de imediato o enquadramento da empresa na não incidência constitucional. Só após decorrido o prazo legal será constatado se o adquirente deve, ou não, o tributo.*

*Portanto, se os dispositivos acima definiram o período a ser obedecido para o exame da questão, no nosso entender o não cumprimento dos prazos estabelecidos necessários à comprovação da preponderância, ou não, implicar-lhe-á na obrigação de recolher o tributo." (documento anexo — grifou-se).*

Lançado seu posicionamento, foi solicitado parecer da **Diretoria do Departamento de Rendas Imobiliárias**. Transcreve-se parte do parecer proferido pela Ilustre Assessoria:

*"A caracterização da preponderância encontra-se disciplinada no art. 37 da Lei n. 5.172, de 25.10.66 — Código Tributário Nacional. O período mencionado no §1º. do art. 4º. da Lei 11.154, de 30/12/91, colide com o §1º. do art. 37 supracitado, devendo prevalecer este último, posto que inserido em lei complementar.*

*Desta forma, em todos os casos para os quais se pretender o reconhecimento da imunidade deverá ser verificada se ocorre, ou não, a preponderância de negócios imobiliários realizados pela pessoa jurídica adquirente.*

*Considerar-se-á caracterizada a atividade preponderante quando mais de 50% de sua receita operacional decorrer de transa-*

*ções provenientes de compra e venda de imóveis ou de direitos a eles relativos, de locação desses bens ou de arrendamento mercantil. A verificação de receita operacional, para os fins aqui especificados, deverá se estender, conforme o caso, por quatro ou três anos (§§1º. e 2º. do art. 4º. da Lei Municipal nº. 11.154, de 30/91 e art. 37 do CTN).*

*Quatro anos, compreendidos os dois anos anteriores e os dois anos subseqüentes à aquisição do bem ou direito. Três anos seguintes à aquisição do bem ou direito, quando iniciada a atividade da pessoa jurídica após a aquisição, ou menos de dois anos antes dela.*

***Para que tal verificação possa ser feita em cumprimento ao disposto na legislação em vigor, é de mister que a pessoa jurídica beneficiária tenha existência mínima de quatro ou três anos. Esses períodos foram considerados pela lei complementar como sendo necessários e suficientes para apurar se a receita operacional não é suplantada em 50% pelas transações imobiliárias especificadas na Constituição como impeditivas do auferimento da imunidade. Reafirmamos, ao menos por esses períodos, o exame da receita operacional deve ocorrer, posto que nada há na lei autorizando entendimento diverso.***

*[...]*

***Entendemos que a existência tão efêmera da ADINPAR — apenas 5 meses — impossibilita seu enquadramento na hipótese de imunidade constitucional, uma vez que não há como examinar sua preponderância pelos 3 anos subseqüentes à incorporação do imóvel a seu patrimônio em realização de capital". (grifou-se).***

No mais, reporta-se aos termos do parecer, ora juntado.

Enfim, eis a interpretação que foi adotada pela Administração. A empresa deverá existir por pelo menos dois ou três anos (dependendo da hipótese) para configurar-se a situação de imunidade. Extinta antes desse prazo, a ocorrência da exigência legal para configuração da imunidade, não exercer atividade preponderante por dois anos antes e depois ou três anos depois, é obstada e, conseqüentemente, a configuração da imunidade.

Em suma: com a extinção da empresa adquirente antes do período de dois ou três anos houve óbice à configuração da imunidade. Esta só se configura após dois ou três anos, desde que, nesse período, a empresa não exerça a atividade preponderante e, por decorrência lógica, **exista**.

Essa interpretação foi plenamente acolhida pelo LEGISLADOR MUNICIPAL. Tanto que editou a Lei 13.402, de 05.08.2002, acrescentando o §3º. ao art. 4º. da Lei Municipal do ITBI (Lei 11.154/91), cuja redação é a seguinte:

*“§3º – Fica prejudicada a análise da atividade preponderante, incidindo o imposto, quando a pessoa jurídica adquirente dos bens ou direitos tiver existência em período inferior ao previsto nos parágrafos 1º. e 2º. deste artigo”.*

Esse dispositivo, conforme explicado, decorre da **mera interpretação** do art. 37 do CTN. Sua transcrição aqui é efetuada apenas a título de INFORMAÇÃO ao DD. Juízo, indicando que a interpretação preconizada foi acolhida pelo legislador municipal e hoje se encontra positivada.

Na época do fato gerador discutido nestes autos esse entendimento já havia sido adotado pela Administração Municipal, mas ainda não havia sido positivado. Isso é irrelevante, pois a norma não inovou, trata-se de **norma interpretativa**.

Enfim: aguarda a Municipalidade seja julgada improcedente a ação, acolhendo-se a interpretação do art. 37 do CTN apresentada. Como a empresa foi extinta antes dos três anos exigidos pelo CTN para apuração da atividade preponderante, descaracterizou-se a situação de imunidade, situação esta sujeita à condição suspensiva.

Acolhida essa tese, nada impede o **juízo antecipado da lide**, pois se trata de questão de direito.

## **V. TESE SUBSIDIÁRIA: NÃO ACOLHIMENTO DA INTERPRETAÇÃO DO FISCO — OUTRA PROPOSTA.**

Por força do princípio da eventualidade, admitida a hipótese de não acolhimento da interpretação do FISCO, nem assim deverá ser acolhida a tese da autora.

Afastada a tese aqui considerada CORRETA, passa-se a expor uma tese subsidiária, por força da eventualidade. Recapitulam-se os dois critérios legais.

1) Esquemáticamente, houve uma sucessão de três empresas:

**A → B → C**



"A" foi incorporada por "B", "B" foi incorporada por "C". A aquisição do imóvel de "A" por "B" é imune ao ITBI desde que "B" não exerça atividade preponderante de compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Atividade preponderante é a atividade que gera 50% da receita operacional da pessoa adquirente, nos 2 anos anteriores e nos dois anos subsequentes, à aquisição. Esquemáticamente:

← **B** \* **Data da incorporação (B= B + A)** →  
**2 anos** **2 anos**

Se a empresa foi constituída na data da incorporação ou há menos de dois anos dela, aplica-se o critério subsidiário, quer dizer, a atividade preponderante passa a ser apurada nos três primeiros anos seguintes à data da aquisição. Esquemáticamente:

\* **Data da incorporação (B=B + A)** →  
**3 anos**

Finalmente, supondo-se que a empresa adquirente não dure dois (1º. critério) ou três anos (2º. critério), surge o problema ora analisado. Pela interpretação que se pretende correta: inviabiliza-se a possibilidade de apuração da atividade preponderante e, assim, a possibilidade de reconhecimento da imunidade. Porém, se afastada essa interpretação pelo nobre magistrado, sugere-se outra, pelo princípio da eventualidade:

\* **Data da incorporação (B= B+A) → Data da nova incorporação (C= C+B)**

← ----- **2 ou 3 anos** ----- →

Quer dizer: não há sentido em desprezar a ressalva constitucional. Na pior das hipóteses deve-se aplicar o critério legal de apuração da atividade preponderante também à nova empresa, que incorporou a adquirente. Assim, se a empresa adquirente subsistiu após a aquisição pelo prazo de um ano, por hipótese, e após foi adquirida pela empresa "C", deverá comprovar que no período de 1 ano a empresa "B" não exercia atividade preponderante e no período de 2 anos (ou 1 ano, se aplicável o primeiro critério) a empresa "C" não exercia atividade preponderante.

Se com a incorporação a empresa incorporadora sucede no mundo jurídico a incorporada e responde pelas suas obrigações, não há porque não se aplicar, no que sobeja, a ela a regra legal. **Para os efeitos de ativi-**

**dade preponderante, as empresas "B" e "C" são consideradas como uma única empresa.**

## **VI. A TESE SUBSIDIÁRIA E A NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL.**

Se o magistrado acolher a tese subsidiária proposta, o que se admite em homenagem ao princípio da eventualidade, a questão, percebida-se, deixa de ser apenas de DIREITO. Seria imprescindível a realização de PROVA PERICIAL. Por óbvio: o julgador, **por presunção absoluta**, não tem conhecimentos contábeis para verificar se houve ou não atividade preponderante.

Ainda que o julgador seja formado em ciências contábeis, o que é perfeitamente possível, o sistema presume de forma absoluta sua falta de conhecimentos contábeis.

**Juízos técnicos sobre o fato não podem ser desenvolvidos pelo juiz. Este deve, por imposição normativa, valer-se de um AUXILIAR TÉCNICO, do PERITO JUDICIAL.**

Por isso, a juntada do balanço patrimonial e do balancete pela autora, às fls. 138 e seguintes, é absolutamente despropositada.

A autora deveria ter requerido prova pericial. Não o fez. **NÃO SE TRATA DE DIREITO INDISPONÍVEL** e, assim, **não há porque** o magistrado determinar a realização **DE OFÍCIO**. **Na falta de pedido da parte, a prova pericial, quando a questão for disponível, não é realizada.**

Se a prova testemunhal ou pericial era necessária, se a autora não a requereu e se o juiz não pode requisitá-la porque se trata de direito disponível, o que fazer? Julgar improcedente a ação, pelos motivos explicados no tópico seguinte.

## **VII. ÔNUS DA PROVA**

Cabe, por óbvio, à autora provar que não exerce atividade preponderante de venda ou locação de bens imóveis. O ônus da prova é seu.

Interessante observar que a **regra do ônus da prova** diz respeito ao **exercício da função jurisdicional**. Ela incide apenas nos casos em que, no final da instrução, o juiz estiver em DÚVIDA. Somente nesses casos, como é proibido o *non liquet*, incide a chamada regra do ônus da prova, quer dizer, o sistema imputa ao magistrado o resultado da controvérsia quando este estiver em dúvida sobre os fatos.

Perceba-se: o magistrado é, por definição, terceiro em relação às partes, é imparcial. Ele não conhece os fatos. Ao final da instrução, se estiver certo, quer dizer, se tiver formado sua convicção sobre os fatos controversos, não há incidência das regras do ônus da prova.

**Somente no caso de dúvida**, de não ter conseguido formar a convicção sobre os fatos controvertidos, é que elas incidem: deverá a ação ser julgada improcedente se a dúvida recair sobre os fatos constitutivos do direito do autor.

No caso, o ônus da prova dos requisitos da imunidade é da autora. Por força da presunção de veracidade dos atos normativos cabe a ela provar que é ímune. Na falta de prova pericial não há como ter convicção sobre a configuração da imunidade. Ao menos resta a dúvida.

E restando a dúvida, por força da regra do ônus da prova, impõe-se a improcedência da ação.

#### **VIII. DO PEDIDO DE JUNTADA DE CÓPIA INTEGRAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO EM QUE FOI INDEFERIDA A PRETENSÃO DA AUTORA.**

A autora requereu a juntada de cópia integral do PA 2000-0.266.510-3 às fls. 132.

*Data maxima venia*, discorda-se do pedido por um motivo muito simples. A juntada desse PA é inútil para a solução da lide. E é inútil porque não há controvérsia nenhuma sobre ele. A autora afirma que foi requerido pela empresa adquirente o reconhecimento da imunidade; a ré concorda. A autora afirma que o pedido foi indeferido; a ré concorda. É apresentado o motivo do indeferimento: considerou-se prejudicado o pedido de reconhecimento da imunidade porque a empresa adquirente extinguiu-se em 30.03.2001. **Não foi possível examinar os exercícios de 1998 a 2001 da**

**empresa adquirente, 1998 e 1999, referentes aos dois anos anteriores à aquisição, e 2000 e 2001, referentes aos dois anos posteriores, porque ela se extinguiu em 2001.**

Não há controvérsia sobre os fatos. Por isso, não há necessidade de juntada do PA. Porém, se o nobre Juízo entender de forma diversa, requer a ré prazo de 20 dias para apresentar a referida cópia.

#### **DO PEDIDO**

Nesses termos, aguarda o Município de São Paulo:

- a) acolhimento da interpretação indicada no item IV e improcedência da ação (trata-se de questão de direito que independe de prova);
- b) subsidiariamente, acolhimento da interpretação indicada no item V e improcedência da ação por falta de prova (trata-se de questão de fato não provada por quem tinha o ônus de fazê-lo);
- c) indeferimento do pedido de juntada de cópia integral do PA, pois incontroversos os fatos referentes a ele;
- d) subsidiariamente, deferimento de prazo de 20 dias para juntá-lo.

Termos em que,

Pede deferimento.

São Paulo, 05 de dezembro de 2005.