



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE (FEAAC)
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
(MPAC)

JOSÉ ARNOLDO FIÚZA LIMA

NÃO INCIDÊNCIA DE ITBI: UMA PROPOSTA PARA O MUNICÍPIO DE
FORTALEZA

FORTALEZA

2022

JOSÉ ARNOLDO FIÚZA LIMA

**NÃO INCIDÊNCIA DE ITBI: UMA PROPOSTA PARA O MUNICÍPIO DE
FORTALEZA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC), da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC), da Universidade Federal do Ceará (UFC), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Gestão organizacional

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D.

FORTALEZA

2022

JOSÉ ARNOLDO FIÚZA LIMA

**NÃO INCIDÊNCIA DE ITBI: UMA PROPOSTA PARA O MUNICÍPIO DE
FORTALEZA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC), da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC), da Universidade Federal do Ceará (UFC), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Gestão organizacional

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D. (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Correa.

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho.

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Márcia Martins Mendes de Luca.

Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- L698n Lima, José Arnoldo Fiúza.
Não incidência de ITBI : uma proposta para o município de Fortaleza / José Arnoldo Fiúza Lima. –
2022.
102 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração,
Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado.

1. ITBI. 2. não incidência. 3. planejamento fiscal. 4. produtos tecnológicos. I. Título.

CDD 658

DEDICATÓRIA

*Ao meu pai, José Fiúza Lima (in memoriam) e
à minha mãe, Maria Ozélia de Araújo Lima (in memoriam)*

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida.

À minha mulher, Mery Cely, pelo amor, compreensão e força.

Ao meu filho Gustavo, que trouxe à minha existência mais razão de ser.

Aos meus pais, que apesar de terem partido há tempo, estão e estarão sempre presentes.

Agradeço-lhes por tudo.

À minha sogra Maria Abreu, que, para mim, realmente, consiste numa segunda mãe.

Grato pelo apoio.

Ao professor e orientador Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D, pelos ensinamentos e críticas construtivas.

Aos membros da banca, Profa. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Correa, Profa. Dra. Ruth de Carvalho Santana Pinho e Profa. Dra. Márcia Martins Mendes de Luca, por toda contribuição e satisfação de estarem presentes nesta fase de minha formação.

A todo o corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC), principalmente ao Prof. Dr. Augusto César de Aquino Cabral, e à Profa. Dra. Sandra Maria dos Santos, que souberam, com inteligência, serenidade e compromisso, conduzir todo o processo.

“As ciências têm as raízes amargas, porém os frutos são muito doces.” (ARISTÓTELES, 384-322 a.C.)

RESUMO

O estudo teve seu cerne na análise da não incidência do ITBI no município de Fortaleza. Por se tratar de tema com legislação sugestiva a gerar dificuldade de entendimento e operacionalização, vislumbrou-se a apresentação de propostas de instrumentos que visem contribuir com a melhoria da eficiência processual. Neste sentido, o objetivo consistiu em apresentar proposta de produtos para orientar contribuintes e autoridades fiscais no processamento dessa espécie de exoneração tributária. Ante o exposto, adotou-se estratégia de estudo de caso único, tendo por unidade de análise a Secretaria das Finanças de Fortaleza (SEFIN), enquadrando-se a pesquisa como de natureza qualitativa, sendo quanto aos fins, descritiva, e, em relação aos procedimentos, documental e de campo. O estudo respaldou-se em dados primários e secundários. A coleta de dados primários foi realizada por meio de questionário. Por sua vez, os dados secundários decorreram do levantamento das rotinas operacionais, assim como dos processos fiscais de não incidência de ITBI despachados, no período de 2016 a 2020, na SEFIN. Para a análise, adotou-se o *framework* de Scholes e Wolfson (1992), desenvolvido especificamente para estudos tributários. Na pesquisa, concluiu-se que a adoção de procedimentos devidos pelo Órgão vem contribuindo para alavancar a entrada de recursos nos cofres públicos, no entanto, com os produtos desenvolvidos: modelo de fluxo processual e material didático e instrucional, propõe-se melhorias que visem propiciar ao Fisco Municipal um incremento maior da arrecadação, e, para os contribuintes, um planejamento tributário eficiente e adequado à legislação inerente.

Palavras-chave: ITBI; não incidência; planejamento fiscal; produtos tecnológicos.

ABSTRACT

The study had its core in the analysis of the non-levy of the Property Transfer Tax in the city of Fortaleza. As it is a topic with suggestive legislation to generate difficulty in understanding and operationalization, the presentation of proposals for instruments was envisaged aimed at contributing to the improvement of procedural efficiency. In this sense, the main purpose was to present a proposal for products to guide taxpayers and tax authorities in the processing of this type of tax exoneration. Given the above, a single case study strategy was adopted, with the Fortaleza Finance Department (SEFIN) as the unit of analysis, framing the research as qualitative in nature, being descriptive in terms of purposes, and documentary and field procedures. The study was supported by primary and secondary data. The collection of primary data was carried out through a questionnaire. Secondary data resulted from the survey of operational routines, as well as the tax processes of the non-levy of Property Transfer Tax dispatched, in the period from 2016 to 2020, at SEFIN. For the analysis, the framework of Scholes and Wolfson (1992) was adopted, developed specifically for tax studies. In the research, it was concluded that the adoption of procedures due by the Organ has already contributed to leverage the entry of resources into the public treasure, however, with the products developed: procedural flow model and didactic and instructional material, improvements aimed at providing the Municipal Tax Authorities with a greater increase in collection, and, for taxpayers, an efficient tax planning that is adequate to the inherent legislation.

Keywords: Property Transfer Tax; no incidence; tax planning; technological products.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura 1 – Modelo atual do fluxo processual	65
Figura 2 – Modelo proposto para o fluxo processual	68

QUADROS

Quadro 1 – Comparativo das técnicas de desoneração tributária	33
Quadro 2 – Assuntos abordados no questionário aplicado.....	58

TABELAS

Tabela 1 – Características dos respondentes pelo critério sexo	60
Tabela 2 - Características da formação acadêmica dos participantes da pesquisa	61
Tabela 3 – Resposta dos prepostos de contribuintes	62
Tabela 4 – Resposta dos servidores fazendários	63
Tabela 5 – Processos de não incidência de ITBI: constituição de empresas x reorganização societária	69
Tabela 6 – Deferidos x deferidos parcialmente x indeferidos no total de processos.....	70
Tabela 7 – Constituição de empresas x reorganização societária nos processos com deferidos parcialmente e indeferidos	70
Tabela 8 – Razões do deferimento parcial e indeferimento no período de 2016 a 2020	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ASGOV - ASSESSORIA DE GOVERNANÇA
ASSINT - ASSESSORIA DE INTELIGÊNCIA
CAPES/MEC - Centro de
CAT - Contencioso Administrativo Tributário
CATRI - Coordenação de tributos
CC - Código Civil
CEINT - Célula de Análises e Informações Tributárias
CETIM - Célula de Gestão de Tributos Imobiliários
CEGE/ISSQN - Célula de Gestão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
CF/88 - Constituição da República Federativa do Brasil
CLTMF - Consolidação da Legislação Tributária do Município de Fortaleza
CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS - Contribuição para o Financiamento Social
CORECON - Conselho Regional de Economia
CRA - Conselho Regional de Administração
CRC - Conselho Regional de Contabilidade
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPBS - Cadastro dos Prestadores de Bens e Serviços
CPF - Cadastro da Pessoa Física
CRI - Cartório de Registro de Imóveis
CT - Crédito tributário
CTM - Código Tributário Municipal
CTN - Código Tributário Nacional
DAM - Documento de Arrecadação Municipal
DOC - Diário Oficial do município de São Paulo
DTI - Declaração de Transmissão Imobiliária
EC - Emenda Constitucional
e-SIC - Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão
e-mail - correio eletrônico
FG – Fato gerador
II – Imposto sobre Importação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
i-pont_A - Indicador de pontuação de auditores
i-pont_A - Indicador de pontuação de contribuintes
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS - Instituto Nacional de Previdência Social
ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI – Imposto sobre a Transmissão Intervivos de Bens Imóveis
ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações
JUCEC – Junta Comercial do Estado do Ceará
LC – Lei Complementar
Lei das S/A - Lei das Sociedades Anônimas
NIP - Núcleo de Informações Processuais
OT - Obrigação tributária
P - Perguntas
PGM - Procuradoria Geral do Município de Fortaleza
PMF - Prefeitura Municipal de Fortaleza
Pq - Pesquisados
RE - Recurso Extraordinário
RG - Registro Geral
RIR - Regulamento do Imposto de Renda
SEFIN - Secretaria das Finanças de CATRI - Coordenação de tributos
STF - Supremo Tribunal Federal
STJ - Superior Tribunal de Justiça
TJ/SC - Tribunal de Justiça de Santa Catarina
USP - Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 REVISÃO DE LITERATURA	20
2.1 Aspectos gerais da tributação	20
2.1.1 Fato gerador	21
2.1.2 Obrigação tributária	23
2.1.3 Crédito tributário	25
2.2 Técnicas de desoneração tributária	28
2.2.1 Não incidência	28
2.2.2 Imunidade	29
2.2.3 Isenção	31
2.2.4 Alíquota zero	32
2.2.5 Base reduzida	32
2.2.6 Quadro comparativo	33
2.3 Planejamento tributário: elisão, evasão e elusão fiscal	34
2.4 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	36
2.4.1 Tributação	37
2.4.2 Não incidência tributária no município de Fortaleza	40
2.4.2.1 Tratamento normativo	40
2.4.2.2 Tratamento operacional	45
2.5 Estudos empíricos anteriores	49
3 METODOLOGIA	52
3.1 Tipologia da pesquisa	52
3.2 Unidade de análise	53
3.3 Procedimento de coleta de dados	54
3.4 Análise de dados	55
4 ANÁLISE DE RESULTADOS	60
4.1 Nível de conhecimento de prepostos de contribuintes e servidores fazendários	60
4.2 Fluxo processual	64
4.2.1 Atual modelo de fluxo processual	65
4.2.2 Modelo proposto de fluxo processual	67
4.3 Processos fiscais	69
4.3.1 Análise dos processos	69

4.3.2 Material didático e instrucional	73
4.3.2.1 Cobrança sobre o excedente da avaliação imobiliária.....	74
4.3.2.2 Fixação da base de cálculo	75
4.3.2.3 Verificação da preponderância da receita operacional.....	77
4.3.2.4 Critério temporal do imposto	78
4.3.2.5 Reorganização societária: incorporação, fusão e cisão	80
4.3.2.6 Caracterização do ato não oneroso	83
4.3.2.7 Distinção entre fusão e joint venture societária.....	84
4.3.2.8 Extinção parcial (desincorporação) e extinção (integral)	85
4.3.2.9 Sucessão hereditária: holding familiar	87
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	89
REFERÊNCIAS	94
APÊNDICE	98

1 INTRODUÇÃO

A não incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) na integralização de capital consiste numa exoneração tributária, que pode decorrer da Constituição Federal de 1988 (CF/88), sendo, por conseguinte, uma espécie de imunidade tributária (não incidência qualificada), ou, apenas, configurar-se numa não incidência simples ou pura. Conforme França (2019), a benesse fiscal, por estar povoada de nuances jurídicos e contábeis, apresenta-se suscetível a gerar dificuldade na compreensão e operacionalização processual. Neste cenário, num ambiente de interesses distintos, encontram-se dois sujeitos: fisco e contribuinte. O primeiro objetivando, cada vez, arrecadar mais recursos, e o segundo, recolher menos tributos.

Ainda, segundo França (2019), a não incidência do ITBI, passível de ocorrer na aquisição ou expansão de participações em empresas e nos casos de reorganização societária (incorporação, fusão e cisão), suscita questões relacionadas à legislação, à tramitação processual, assim como ao nível de conhecimento dos profissionais vinculados aos contribuintes que protocolam os processos, além dos próprios servidores fazendários que analisam e despacham os pleitos do benefício fiscal.

Ante a conjuntura, identificou-se um terreno fértil para a oferta de propostas que venham a contribuir com a melhoria da eficiência do protocolo, análise e despacho de processos, assim como com a propagação de conhecimentos e informações sobre a não incidência do imposto municipal, âmago deste estudo.

Vale ressaltar que o ITBI, por se constituir, conforme o art. 147 do CTN, em tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, tem uma função, de acordo com Machado (2017), predominantemente fiscal, ou seja, de captar recursos para o erário municipal. Neste cenário, destacam-se os aspectos jurídicos e contábeis que envolvem o assunto, tais como: o critério temporal do imposto, a caracterização de ato oneroso, a verificação da receita operacional preponderante, a fixação da base de cálculo, a cobrança fiscal sobre o excedente do valor de avaliação imobiliária, dentre outros. Neste contexto, França (2019) afirma que a Administração Pública e os contribuintes precisam de um perfeito domínio dos assuntos que envolvem o tema. A primeira, com o intuito de gerar maior eficiência operacional, e, com isso, incrementar o ingresso de receitas nos cofres do município, promovendo justiça fiscal, e o sujeito passivo, na busca de identificar meios de redução ou postergação da carga tributária, com o aperfeiçoamento do planejamento tributário.

Quanto à definição, segundo Harada (2016), o imposto corresponde a um tributo distinto das demais espécies (contribuições e taxas), pois com a sua exação se objetiva a alocação de recursos ao Poder Público, sem que se tenha contraprestação específica, podendo ser direcionado para quaisquer das atividades estatais, de modo que o governo tenha condições financeiras de cumprir, adequadamente, suas diversas funções. Isto fica bastante evidente na definição disposta no art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN), na qual se disciplina ser o imposto uma obrigação cujo fato gerador decorre de um evento independente de qualquer atividade estatal específica destinada ao contribuinte. Assim, trata-se a espécie de uma receita pública, mais precisamente tributária, sem reserva própria.

Harada (2016) cita o artigo 156, CF/88, o qual atribui a competência ativa do ITBI aos municípios, vedando, contudo, a incidência sobre a transmissão de bens ou direitos destinados à integralização de capital na criação e expansão de empresas e nas operações de reorganização societária (incorporação, fusão e cisão), exceto se ficar constatado ser de natureza imobiliária a atividade preponderante da entidade adquirente, ou seja, tratar-se da compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Salienta-se ser a imunidade tributária o único benefício fiscal existente na norma constitucional, mesmo que o legislador tenha inserido nome distinto para a desoneração tributária.

Neste cenário de restrição ao poder de tributar, o da não incidência de ITBI na integralização de capital, existe um processo relativamente desconhecido a percorrer. Para Macedo (2009), a competência atribuída ao ente político para criar e cobrar imposto apresenta uma amplitude na qual o desenho não é delineado apenas por normas jurídicas constitucionais denominadas de positivas, mas também por normas negativas, indicando situações, pessoas e eventos com os quais ente político algum poderá avançar. Há de enfatizar, também, os diversos aspectos contábeis envolvidos com o tema.

Deste modo, chama-se a atenção para a relevância do conhecimento adequado do processo de não incidência tributária, tanto a imunidade, como a pura ou simples, haja vista ser uma das ferramentas para um adequado planejamento tributário, essencial à eficiente gestão de qualquer entidade, pública ou privada. Em decorrência, faz-se essencial incorporar um planejamento tributário bem estruturado à estratégia da entidade, de modo a contribuir para a gestão de resultados positivos.

Em relação ao planejamento tributário, agregado ao planejamento estratégico, e, conseqüentemente, à implementação da gestão estratégica, tem-se, segundo Machado (2017), um instrumento lícito de inteligência fiscal utilizado, pelos contribuintes, para reduzir ou

postergar a tributação, e pelos órgãos tributantes, como um meio de incrementar seu poder arrecadatário, promovendo isonomia fiscal.

Quanto à questão da pesquisa, a contextualização do estudo conduziu à indagação: Quais produtos poderiam orientar contribuintes e autoridades fiscais do município de Fortaleza no processamento dos pleitos de não incidência de ITBI na integralização de capital?

Em decorrência da problemática referida, o objetivo geral consistiu em apresentar uma proposta de produtos para orientar contribuintes e autoridades fiscais do município de Fortaleza no processamento dos pleitos de não incidência de ITBI na integralização de capital.

A fim de atender ao objetivo geral, fez-se essencial o êxito no atendimento aos seguintes objetivos específicos: (1) Aferir o nível de conhecimento dos prepostos de contribuintes e servidores fazendários, que atuam com o imposto, sobre as questões que envolvam o tema do estudo; (2) Apresentar um fluxo processual referente ao pleito de não incidência de ITBI na integralização de capital; e (3) Analisar as razões do indeferimento e deferimento parcial dos pleitos de não incidência de ITBI no município de Fortaleza.

Em relação à justificativa para a realização da pesquisa, segundo França (2019), por se ter poucos trabalhos acadêmicos sobre o tema, porém, com um contingente considerável de entendimentos doutrinários e decisões judiciais, inclusive um acórdão no STF, produzido no Recurso Extraordinário (RE) 796.376, buscou-se apresentar uma proposição para aprimorar o processo de não incidência de ITBI no município de Fortaleza, a partir do aperfeiçoamento do fluxo processual e da propagação de conhecimentos.

Quanto à existência de estudos sobre o tributo municipal, dois são ressaltados. O primeiro foi elaborado por Macedo (2009), com o título “ITBI Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais”, no qual o autor intencionou apresentar, sobre o tributo municipal, questões doutrinárias no âmbito constitucional e das normas infraconstitucionais. Por sua vez, o segundo, trata-se de uma pesquisa desenvolvida por França (2019), intitulada “Reconhecimento de imunidade de ITBI no município de São Paulo”, cujo foco residiu na não incidência do imposto, direcionada ao planejamento tributário dos contribuintes paulistanos.

Agora, discorrendo sobre o valor acadêmico do estudo, buscou-se desenvolver uma abordagem relacionada à legislação, doutrina e jurisprudência inerente ao processo de não incidência de ITBI, de modo a clarear aspectos jurídicos e contábeis. Como consequência da constatação do grau de sapiência dos envolvidos, da identificação do esquema de tramitação de processos, assim como dos motivos dos despachos, desenvolveu-se dois produtos: modelo de fluxo processual e material didático e instrucional. O primeiro propôs melhorias no fluxo

processual. Por sua vez, o segundo, com a abordagem dos critérios jurídicos e contábeis inerentes à espécie de exoneração tributária, verificou como vêm sendo adotados, bem como sugeriu uma maior divulgação de informações pela Secretaria das Finanças do Município de Fortaleza (SEFIN).

As análises realizadas tiveram o intuito de instigar, ao Órgão Fazendário, o planejamento e a propositura de cursos e treinamentos, com a divulgação de informações sobre os conteúdos abordados nesse estudo em *site*, propiciando acesso a todos que tenham algum interesse no assunto, como empresas, contadores, *controllers*, advogados, estudantes, entre outros, assim como sugerir medidas que possam ser implementadas, e compartilhadas com outras fazendas municipais, visando o aperfeiçoamento do trâmite processual. Por outro lado, para os contribuintes, a partir do acesso a informações, gerar dados que propiciem a verificação adequada da viabilidade de pleitos de não incidência de ITBI.

Ante o exposto, o estudo, respaldado na dificuldade de entendimento condizente com a legislação tributária relacionada à não incidência do tributo municipal, realizou-se uma abordagem sobre os aspectos pertinentes ao tema, propondo a melhoria do nível de conhecimento e do fluxo processual, com o ajustamento dos procedimentos adotados pelas pessoas envolvidas.

Tratando da metodologia da pesquisa, adotou-se estratégia de estudo de caso único, cuja unidade de análise foi a Secretaria das Finanças de Fortaleza (SEFIN), sendo que, quanto à natureza, usou-se abordagem qualitativa; em relação aos fins, descritiva, e, quanto aos procedimentos, documental e de campo.

A pesquisa foi desenvolvida de forma híbrida em relação ao procedimento de coleta de dados. A obtenção de dados primários se procedeu por meio de questionário, com o uso do Google *Forms*. O questionário foi direcionado aos prepostos de contribuintes, advogados e contadores, e aos servidores fazendários, no caso, auditores do Tesouro Municipal que atuam, direta ou indiretamente, com o ITBI. Por sua vez, a instrumentalização da coleta de dados secundários objetivou levantar as rotinas operacionais vinculadas ao trâmite processual, assim como informações sobre processos fiscais, do período de 2016 a 2020, de não incidência de ITBI. Realizou-se a identificação das razões do deferimento parcial e do indeferimento, com a abordagem dos critérios jurídicos e contábeis inerentes. Os procedimentos de coleta foram formalizados por meio do Protocolo nº 00008000102202198, no Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC).

Para a análise dos dados, usou-se o *framework* de Scholes e Wolfson (1992), desenvolvido, especificamente, para estudos tributários, e que tem como alicerce três abordagens: o imposto (*all taxes*), no caso o ITBI; as pessoas envolvidas (*all parties*), a SEFIN e os contribuintes pleiteantes do benefício de não incidência tributária; e os gastos adicionais (*all costs*), juros e multas, cobrados por atrasos, não recolhimentos, erros e fraudes.

Em termos de estrutura, no estudo, incluindo a introdução, desenvolveu-se cinco seções. A segunda seção tratou do referencial teórico, com ênfase nos temas: aspectos gerais da tributação; técnicas de desoneração tributária; planejamento tributário: elisão, elusão e evasão fiscal; tributação e não incidência do ITBI; e casos empíricos anteriores. A terceira seção apresentou os aspectos metodológicos da pesquisa, com tipologia da pesquisa, unidade de análise, coleta e análise de dados. A quarta seção evidenciou a apresentação e análise dos resultados, com a proposição de dois produtos: modelo de fluxo processual e material didático e instrucional. Com a quinta seção, discorreu-se sobre conclusões do estudo. Por fim, expôs-se referências e apêndices.

2 REVISÃO DE LITERATURA

O conhecimento e a, conseqüente, adoção de entendimentos devidos relacionados aos critérios da não incidência tributária de ITBI, na visão de França (2019), demonstram ser benéficos a todos os envolvidos no processo de reconhecimento da benesse. No caso dos fiscos municipais, os ganhos residem no incremento do ingresso de recursos pelo recolhimento devido do tributo e, na conseqüente, promoção de justiça fiscal. Por sua vez, para os contribuintes, percebe-se um embasamento melhor para a adoção de um planejamento fiscal mais eficiente, permitindo, de maneira racional, decidir sobre o uso adequado de instrumentos que possibilitem amenizar a carga tributária.

Ante o exposto, de modo a fundamentar o estudo, a seção discorreu sobre os tópicos: aspectos gerais da tributação, abordando fato gerador, obrigação e crédito tributário; técnicas de desoneração do crédito tributário, analisando e comparando os institutos da não incidência (pura ou simples), imunidade, isenção, alíquota zero e base reduzida; planejamento tributário: elisão, evasão e elusão fiscal; a tributação e não incidência do ITBI, e finalizando com estudos empíricos anteriores.

2.1 Aspectos gerais da tributação

O Estado, na visão de Paulsen (2022), por se constituir em entidade necessária à criação e manutenção de uma sociedade organizada, independentemente de ideologia política e de estágio de crescimento, carece de capital para realizar seus ofícios e atingir suas finalidades. Sendo assim, a tributação faz-se pertinente ao ente político, seja qual forma de governo o defina, democrática ou autoritária.

Nesta conjuntura, regras devem ser estabelecidas para que o Estado consiga acesso a recursos por meio de tributos, auferindo receita derivada de sua função estatal. Em decorrência, surgiu a regra-matriz de incidência tributária.

Segundo Macedo (2009), a regra tributária consiste numa norma jurídica *stricto sensu*, responsável pela instituição de um tributo. Polarizando, tem-se as normas *lato sensu*, aquelas que, apesar de disciplinarem o mesmo tributo, não avançam na esfera da incidência tributária. O autor salienta que a norma-padrão da incidência de tributos apresenta uma hipótese, a partir de enunciados conotativos identificáveis em critérios concebidos em eventos sociais, ou casos concretos, reconhecidos pelo legislador como fatos motivadores de uma relação jurídico-tributária e, em decorrência, da existência de um vínculo obrigacional.

Neste ponto, Carvalho (2016) esclarece que a regra-matriz disciplina a necessidade da existência de uma conexão entre o direito, a obrigação e seus efeitos. Nela, a relação jurídica consiste num elemento abstrato, que vincula dois sujeitos a um fato gerador. Sendo assim, um sujeito percebe o direito de receber um valor, e outro, a partir da ocorrência de um evento ou circunstância estabelecida como tributável, a obrigação de tê-lo de pagar.

Ante o exposto, o elo se instala por meio de seus componentes: sujeito ativo; sujeito passivo e responsável; direito subjetivo de exigência do tributo, atribuído ao sujeito ativo; obrigação jurídica de recolher um imposto, cobrada do sujeito passivo; e o objeto da obrigação tributária, denominado de prestação ou penalidade pecuniária compulsória.

Faz-se interessante ressaltar, visando finalizar esta subseção, que apesar de muitos contribuintes vislumbrarem o recolhimento ou pagamento do imposto como um momento crucial na relação jurídico-tributária, na regra matriz, a etapa não encontra amparo, já que não se faz essencial ao estudo do fenômeno.

2.1.1 Fato gerador

O fato gerador, na visão de Harada (2016), consiste numa situação genérica e abstrata evidenciada em norma jurídica que, uma vez concretizada, faz existir a obrigação tributária. Por sua vez, Machado (2017) esclarece que fato gerador representa o nascedouro da obrigação tributária, podendo se segmentar em duas espécies: principal ou acessória. No caso da obrigação principal, conforme definição elencada no artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN), decorre de uma situação estabelecida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Em relação à obrigação acessória, como evidenciado no artigo 115 do CTN, tem-se qualquer situação que, legalmente, imponha-se a prática ou a abstenção de ato que não configure em obrigação principal.

Harada (2016), ainda, enfatiza que há críticas relacionadas à denominação “fato gerador”, conforme empregada no CTN, ensejando imprecisão no entendimento de muitos juristas. Neste sentido, esclarece ser evidente que não é a lei definidora do fato gerador que faz surgir o tributo, da mesma forma que não é a norma penal que realiza um crime, e sim a prática da conduta tipificada. Em consequência, no intuito de dirimir distorções que surgem no entendimento adequado do responsável pelo advento da obrigação tributária, o fato gerador, diversos autores passaram a utilizar a expressão “hipótese de incidência tributária” ou “hipótese tributária” para identificá-lo, assim como a expressão “fato jurídico-tributário”, “fato

imponível” ou “hipótese de incidência realizada” para reconhecer o fato concreto, com suas características inerentes.

De tal modo, a segmentação de fato gerador permite facilitar o entendimento sobre a fundamentação da obrigação tributária, respaldando a relação existente e as demais características geradoras do tributo. Diante do exposto, Harada (2016) cita as características do fato gerador, as quais passa-se a analisar.

a) Aspecto objetivo ou nuclear: consiste na configuração abstrata de um ato ou fato, de modo que concretizado, faz surgir a obrigação tributária;

b) Aspecto subjetivo: a relação tributária se dar com a existência de dois sujeitos: um ativo e outro passivo. Conforme o art. 119 do CTN, sujeito ativo compreende a pessoa jurídica de direito público titular da competência para, de forma compulsória, impor ou compelir a sua realização. Neste ambiente, conforme estabelecem, respectivamente, o artigo 153, artigo 155 e artigo 156 da CF/88, apenas a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios são acobertados de competência impositiva. A competência abrange o poder de instituir, por meio de lei, o tributo, efetuar sua fiscalização e arrecadá-lo. Por sua vez, o sujeito passivo da obrigação tributária consiste na pessoa a qual é exigida uma prestação ou penalidade, que, de acordo com o artigo 121 do CTN, tratando de obrigação principal, consiste no pagamento de um tributo ou multa. Em relação à obrigação acessória, conforme o artigo 122 do CTN, corresponde à pessoa que deve atender prestações positivas ou negativas, vinculadas ao cumprimento de atos pertinentes à fiscalização ou necessários à arrecadação de tributos. O sujeito passivo está personificado no contribuinte, quando tem uma relação pessoal e direta com o evento que configura o fato gerador, ou no responsável, quando o sujeito é exigido em decorrência de uma imposição fixada em lei.

c) Aspecto material: identifica a conduta ou o acontecimento que ensejou o surgimento do tributo, pois, de acordo com o artigo 116 do CTN, inciso I, o fato gerador nasce e produz seus efeitos com a concretização da situação de fato, de modo a serem preenchidos os requisitos materiais para que os efeitos sejam sentidos.

d) Aspecto quantitativo: relaciona-se com o objeto da prestação, no caso, base de cálculo e alíquota. Representa a mensuração do tributo, ou seja, o quantum a ser recolhido, a partir do dimensionamento do fato jurídico-tributário, pelo sujeito passivo.

e) Aspecto espacial: sinaliza o local em que ocorreu o fato gerador. Por meio de outros termos, indica a localidade na qual o evento se configurou materialmente, promovendo o enquadramento do sujeito na conjuntura que caracteriza a cobrança do tributo.

f) Aspecto temporal: marca o tempo, ou seja, o momento do nascimento da obrigação tributária, com a evidenciação do fato gerador a partir da materialização de um evento, como definido em lei.

Mesmo com a existência normativa da situação que identifica o contribuinte como sujeito passivo, Machado Segundo (2019) esclarece ser relevante a situação de fato em detrimento da situação jurídica, de modo que mesmo não estando, legalmente, constituída, caso uma empresa dê margem à materialidade do fato gerador, o tributo será devido. Assim, percebe-se que o Direito Tributário se importa com a circunstância factual.

Elucida, também, o autor, que a lei tributária não tem efeitos retroativos, refutando qualquer possibilidade de uma norma infraconstitucional promover a incidência de tributos sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência. A única exceção reside na aplicação de penalidades, ou seja, multas punitivas, desde que a norma nunca retroaja para prejudicar o contribuinte, majorando a sanção. De tal modo, o efeito retroativo só poderá ocorrer caso a nova lei tenha o intuito de favorecê-lo, reduzindo a multa.

Finalizando este tópico, precisa-se abordar a figura do “fato gerador presumido”, instituído pela EC nº 3/93, acrescentando o § 7º ao art. 150 da CF/88.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988)

Com a medida, segundo Harada (2016), estabeleceu-se a possibilidade de a norma tributária atribuir ao sujeito passivo a responsabilidade pelo pagamento antecipado do imposto, assegurando, todavia, a repetição de indébito (restituição), caso não se configure o evento (concretização do fato gerador). A justificativa para tal medida reside na necessidade de regularização instrumental de certos tributos. Esta medida vem sendo, desde então, aplicada na operacionalização de tributos, como o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis entre Vivos (ITBI), ora foco de nosso estudo.

2.1.2 Obrigação tributária

A obrigação tributária consiste num vínculo obrigacional e jurídico existente entre o sujeito ativo e o passivo, fundamentada em prescrições constitucionais e legais. Consoante

Harada (2016), a obrigação, no âmbito tributário, possuiu certa concordância com a obrigação no direito comum, exceto por sua natureza legal, já que no segundo segmento, pode advir do acordo de vontades.

Assim, a obrigação tributária fundamenta-se em um tripé: causa, sujeitos e objeto. A causa consiste na lei. Quanto ao sujeito e objeto, tem-se na seara um sujeito credor, com poder para exigir de outro, sujeito devedor, um objeto, correspondente à uma prestação que estabelece a obrigatoriedade de entregar (dar), de praticar (fazer), ou de abster-se de algo, ou, ainda, ao direito de punir, ou seja, aplicar uma penalidade, em caso de descumprimento da referida prestação.

De acordo com o entendimento, o artigo 113 do CTN estabelece que a obrigação tributária pode se configurar como principal ou acessória.

No caso da obrigação principal, segundo o artigo 114 do CTN, tem-se a ocorrência do fato gerador de uma prestação (tributo) ou penalidade (multa), ambas pecuniárias e compulsórias, que se extinguem, concomitantemente, com o desaparecimento do crédito tributário que a originou. Diz-se pecuniária, por envolver valor monetário, e, compulsória, pelo fato de não haver oportunidade de escolha, devendo ser paga.

Por outro lado, a obrigação acessória, prevista na legislação tributária, mais precisamente no prevista no artigo 115 do CTN, apresenta, por objeto, prestações, positivas ou negativas, que buscam viabilizar a fiscalização dos tributos, e alavancar a arrecadação.

Enfatiza-se que a obrigação acessória, em decorrência de seu descumprimento, faz surgir a obrigação principal, no caso, uma penalidade pecuniária, a multa. Percebe-se, assim, a existência de uma relação abstrata, de cunho temporário, objetivada a estabelecer um elo entre os sujeitos da relação.

Quanto aos sujeitos da obrigação tributária, Carvalho (2016) observa a existência de dois polos na relação jurídica abstrata: um credor, no qual reside o sujeito ativo, com o direito de receber o quantum calculado sobre uma base tributária, com crédito, devidamente, lançado, e um polo devedor, no qual está compelido o sujeito passivo a desembolsar, em decorrência da assunção de uma obrigação, a cifra estipulada.

Elencando as espécies de sujeitos, o artigo 119 do CTN evidencia dois tipos de sujeito ativo: direto e indireto. Denomina-se sujeito ativo direto todo ente tributante com competência para instituir o tributo. Neste polo, tem-se a União, os Estados e o Distrito Federal e Municípios. Por sua vez, entende-se como sujeito ativo indireto os entes parafiscais, detentores de capacidade fiscal ativa, tais como os Conselhos de Classe (CRC, CORECON,

CREA), entre outros. Estas entidades possuem legitimidade para arrecadar e fiscalizar o tributo, mas não para instituí-lo. Neste ponto, faz-se devido salientar que há casos em que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu serem os sindicatos detentores de capacidade ativa indireta, de modo a permite-lhes exigir certo tributo.

O sujeito passivo, de acordo com Carvalho (2016), consiste no polo devedor da obrigação tributária, sendo-lhe exigido um desembolso para que ocorra o recolhimento de um tributo ao credor, existindo assim uma relação direta com o fato gerador. O sujeito passivo pode assumir a condição de contribuinte ou responsável. Diz-se contribuinte aquele que tem uma relação direta com a situação fatídica de cobrança do tributo e responsável, àquele chamado a assumir a exigência no lugar do contribuinte, em decorrência de alguma circunstância estabelecida na norma tributária.

Em relação à capacidade passiva, cuja definição legal reside no artigo 126 do CTN, Carvalho (2016) entende ser a “habilitação” que a pessoa deve ter para ocupar, numa relação tributária, o posto de sujeito passivo.

Para fechamento do entendimento sobre obrigação tributária, aborda-se o critério quantitativo. Neste, importa-se com a mensuração da prestação ou penalidade pecuniária. No caso do tributo, a alíquota e base de cálculo. Por outro lado, a multa tem o seu valor monetário estabelecido de acordo com o nível da infração. Em ambos os casos, o aspecto deve ficar definido com a norma instituidora do tributo.

2.1.3 Crédito tributário

De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário se origina do reconhecimento de uma obrigação tributária, que corresponde à concretização de um fato abstrato, previsto na norma instituidora do tributo.

Em regra, tem-se que, apenas, a autoridade fiscal tem a capacidade, por meio do procedimento de lançamento, de reconhecer a obrigação tributária, apesar de alguns doutrinadores questionarem a disposição legal, por compartilharem da visão que obrigação e crédito são interligados, um origina-se com o outro. Discorda Harada (2016), por entender não haver impropriedade alguma, pois o CTN consegue distinguir, devidamente, a obrigação do crédito, de modo que a primeira, apenas representa uma pretensão, já o segundo, a formalização da dívida. No entanto, o autor se apressa a ressaltar que, do ponto de vista material, por possuírem objeto similar, partes idênticas e mesmo vínculo, os termos são equivalentes.

Deve-se atentar, também, para o que prescreve o CTN:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. (BRASIL, 1966)

Em consonância com a norma citada, observa-se a possibilidade da existência da obrigação tributária sem o crédito tributário, no entanto, o contrário inexistente. Daí, conclui-se que anulado o crédito tributário em decorrência da identificação de vícios no lançamento, a obrigação tributária, enquanto não decai, permanece válida, esperando por um reconhecimento que atenda, corretamente, à legislação.

Em relação ao crédito tributário, faz-se de suma relevância a abordagem a respeito do lançamento. Por ser um procedimento administrativo, realizado por autoridade competente, especificamente um auditor fiscal, visa aferir o fato gerador, a valoração de seus componentes e, conforme o caso, a necessidade de aplicação de multas, conforme prescreve o 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. (BRASIL, 1966)

Salienta-se Machado (2017) que o lançamento constituinte do crédito tributário tem natureza declaratória da obrigação tributária. Sem o procedimento, caducará ou decairá o direito subjetivo da fazenda pública. Convém informar, também, que, como prescreve o artigo 144 do CTN, o lançamento vincula-se à norma vigente à época da ocorrência do fato gerador. No caso da lei, mesmo que posteriormente modificada ou revogada, continua válida para a identificação dos requisitos da obrigação tributária.

Quanto às espécies de lançamento do crédito tributário, o CTN prescreve três: direto, por declaração e por homologação. Apesar da existência do trio, Machado Segundo (2019) esclarece que não há discricionariedade em relação à utilização por parte da autoridade fiscal, pois a legislação tributária pertinente a cada tributo estabelece a espécie de lançamento a ser adotada.

O lançamento direto, também conhecido por lançamento de ofício, disciplinado no artigo 149 do CTN, consiste no reconhecimento do crédito tributário pelo auditor fiscal, sem ajuda alguma do sujeito passivo. Como se percebe nesse procedimento a responsabilidade é

única da autoridade fiscal, que levanta todos os dados e entrega a notificação ao contribuinte. Este tipo de lançamento tem aplicação com o IPTU e IPVA.

Na segunda modalidade, o lançamento por declaração, ou misto, prescrito no artigo 147 do CTN, e utilizado para o ITBI, ITCMD e ITR, a auditor efetua o lançamento a partir das informações prestadas pelo contribuinte, as quais podem, ou não, ser aceitas. A autoridade fiscal revisa os dados e retifica os erros encontrados na declaração. Nesta modalidade, conforme estabelece o §1º do artigo 147 do CTN, há a possibilidade da correção de dados disponibilizados pelo sujeito passivo que represente a redução ou baixa do imposto, desde que a retificação seja processada antes do lançamento do crédito tributário.

Ressalta-se, em conformidade com o artigo 148 do CTN, que caso o auditor fiscal constate omissão de informações e documentos, ou mesmo que a documentação disponibilizada careça de fé, poderá fazer uso do arbitramento, de modo a auferir todos os elementos essenciais ao lançamento do crédito tributário. Uma situação usual nesta espécie, e que ficou padronizado nas diversas legislações tributárias municipais, ocorre no sentido que a base do cálculo do ITBI corresponde ao valor venal do imóvel apurado em avaliação imobiliária pelo Fisco, aceitando-se a mensuração apresentada pelo contribuinte, desde que maior. No entanto, sobre o exemplo citado, chama-se atenção ao posicionamento adotado em 03 de março de 2022, pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que fixando o tema repetitivo nº 1.113, estabeleceu que o valor venal pode ser apresentado pelo sujeito passivo. Desta forma, poderá ser maior ou menor que ao apurado na avaliação imobiliária. Caso discorde do valor, a Fazenda Pública poderá questioná-lo por meio de procedimento administrativo de ofício.

Como terceira, e última, espécie de lançamento, tem-se a homologação, que, também, está disciplinada no CTN. Observe-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (BRASIL, 1966)

Nesta modalidade de reconhecimento do crédito tributário, aplicável ao IPI, ICMS, ISSQN e IR, inicialmente, o sujeito passivo tem a incumbência de identificar a ocorrência do fato gerador, para, em seguida, aplicar a legislação específica do tributo e mensurar o valor a ser recolhido, antecipando seu pagamento, sem que, nesta fase, ocorra qualquer análise do Fisco. Após o recolhimento, a autoridade fiscal age para conferi se o procedimento foi devido

e válido, e, caso tenha sido, homologa o lançamento. Não sendo, solicita providências para a sua correção. Neste ponto, Harada (2016) esclarece que a homologação não é do recolhimento antecipado realizado, porém da atividade realizada pelo sujeito passivo. Elucida, ainda, que a homologação pode ser expressa, a que ocorre no instante da fiscalização, ou tácita, consumada no prazo de 5 anos, contados da época do fato gerador.

Por fim, ressalta-se que o estudo e compreensão das regras da tributação fundamenta a relação jurídico-tributária, propiciando a existência de uma conexão formal entre os que nela estão envolvidos.

2.2 Técnicas de desoneração tributária

De acordo com Machado Segundo (2019), não incidência, imunidade, isenção, alíquota zero e base reduzida consistem em figuras semelhantes no que diz respeito ao efeito de tornar o tributo indevido ou reduzi-lo, ou seja, desonerar. Contudo, existem diferenças consideráveis, com possíveis consequências práticas. Salienta o autor que as distinções não devem conduzir o intérprete a se impressionar com a denominação que o legislador utiliza, pois nem sempre se faz o uso da terminologia correta. De tal modo, o critério adequado decorre da forma como as referidas figuras se apresentam no ordenamento jurídico. Em consequência, o estudo paralelo da não incidência simples com a imunidade, isenção, alíquota zero, base reduzida ou mesmo com as limitações tributárias, por meio de um estudo comparativo, tem sua relevância por salientar as distinções existentes, assim como a igualdade anteriormente citada, qual seja de dispensar o recolhimento do tributo.

2.2.1 Não incidência

Antes de abordar não incidência, bem como para facilitar a sua compreensão, discorre-se sobre incidência, que, conforme Carvalho (2016), compreende uma situação na qual o tributo é devido por ter se configurado o seu fato gerador. Na contraposição da incidência, tem-se como “não incidência” todas as situações não descritas em normas como sendo tributáveis.

A “não incidência simples ou pura” consiste na ocorrência de eventos que estão fora da norma de incidência ou do campo de competência, pois, não estando o fato, legalmente, cogitado na norma como tributável, configura-se em hipótese de não incidência. De tal modo, entende-se, conforme discorre Mazza (2020), que para a aplicação da não incidência tributária

inexiste a criação de qualquer norma, constitucional ou infraconstitucional, visando resguardar o sujeito passivo da ação da Fazenda Pública.

No intuito de clarear o entendimento, observa-se que se para aplicação da hipótese de incidência do ITBI e, conseqüentemente, tenha-se o fato gerador do tributo municipal, há a exigência que o ato seja oneroso, de tal modo que quando evidenciada uma transação imobiliária não onerosa, por inexistir previsão legal, configura-se uma hipótese de não incidência pura ou simples. Análise similar pode ser feita, em relação ao campo de competência, caso certo município resolva cobrar ITBI de um imóvel localizado fora de sua demarcação territorial. Com certeza, não irá conseguir, por se tratar, também, de caso de não incidência tributária.

2.2.2 Imunidade

A imunidade, consoante Mazza (2020), possui duas naturezas jurídicas, atuando como limitação constitucional ao poder de tributar e como garantia fundamental ao contribuinte. A natureza da restrição ao poder de tributar está discriminada no título da Seção II do Sistema Tributário Nacional (STN) que, ao tratar desta modalidade de exoneração, proclama “Das Limitações ao Poder de Tributar”. Por outro lado, o enquadramento como garantia fundamental ao contribuinte decorre do disciplinamento contido no artigo 150, caput, da Constituição Federal, que estabelece imunidade tributária:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013) (BRASIL, 1988)

No entendimento de Machado (2017), a imunidade tributária ocupa seu espaço como não incidência constitucionalmente qualificada, ou seja, uma benesse que decorre de norma constitucional, distinta da não incidência pura ou simples. De tal modo, entende-se que

todo benefício previsto na Constituição Federal se trata de imunidade, mesmo que, na norma magna, cite-se outro termo, como, por exemplo, isenção.

Mazza (2020) corrobora o entendimento ao mencionar que mesmo tendo os arts. 177, § 4º, e 184, § 5º, da CF/88 utilizado a expressão “são isentos”, as hipóteses ali contidas referem-se à imunidade, pois não há hipótese alguma de isenção concebida por meio de norma constitucional.

A imunidade tem o poder de vedar a criação e cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sujeitos, retirando-os do âmbito da competência tributária. Neste ponto, faz-se interessante mencionar que caso se pretenda criar tributo sobre pessoa ou situação imune, por meio de uma lei, será a norma reconhecida como inconstitucional.

Diante do exposto, tem-se, perante o entendimento de Macedo (2009), que a competência tributária direcionada aos entes políticos não se enxerga, unicamente, por uma amplitude, cujas linhas são traçadas por normas jurídicas consideradas positivas, nas quais o constituinte afirma que determinado ente político tem a competência para instituir o tributo, mas, também, por normas negativas, no caso as imunidades, nas quais se estabelece, expressamente, situações em que o sujeito não dispõe de competência para a instituição de impostos.

Na visão de Paulsen (2022), o benefício da imunidade se situa na esfera constitucional. Tem-se, por conseguinte, uma vedação à própria aplicação do tributo a situações ou pessoas imunizadas, consistindo numa norma negativa de competência tributária. O autor exemplifica a situação fazendo uso da imunidade objetiva aplicada aos livros, na qual o legislador não detém o poder de fazer incidir ICMS sobre a circulação de livros, sob pena de estar, por meio da norma instituída, cometendo inconstitucionalidade.

Mazza (2020), ainda, salienta que da natureza pertinente às imunidades tributárias decorrem as seguintes consequências:

a) imunidades tributárias correspondem a cláusulas pétreas, pois, de acordo com os termos do artigo 60, § 4º, IV, da CF, está vedada proposta de emenda à constituição que objetive eliminar direitos e garantias fundamentais. Sendo assim, tem-se que as imunidades tributárias, por comporem o núcleo imexível da constituição, não estão sujeitas à exclusão do teor constitucional, nem a alterações que visem minimizar a sua aplicação;

b) a regulamentação infraconstitucional das imunidades tributárias carece de lei especial, pois de acordo com o que dispõe o artigo 146, II, da CF, faz-se imperioso a utilização de lei complementar para que se possa regulamentar limitações constitucionais ao poder de

tributar. Em consequência, caso haja necessidade de editar norma no intuito de estabelecer regras para a aplicação efetiva de certa imunidade tributária, não se poderá utilizar normas infraconstitucionais comuns, como lei ordinária ou medida provisória, mas, apenas lei complementar;

c) O beneficiado pela imunidade tributária deve ser, sempre, o sujeito passivo, nunca a Fazenda Pública, pois a imunidade consiste em regra restritiva da atuação do Fisco, ou seja, em detrimento da ação do poder do Estado e, conseqüentemente, em favor do contribuinte. Desse modo, é ilógico, e, conseqüentemente, inaplicável uma garantia contrária ao sujeito que deveria ser alcançado pela benesse.

Evidenciou-se que ora como limitação ao poder de tributar ou como garantia fundamental ao contribuinte, a imunidade tributária está fundamentada constitucionalmente no intuito de atingir esses fins.

2.2.3 Isenção

A isenção, de acordo com Machado Segundo (2019), corresponde a uma exoneração legal, ou seja, uma benesse estabelecida por lei, não sendo possível sua concessão por norma constitucional. Tem-se assim, uma não incidência legalmente qualificada. No caso, o poder constituído (União, Estado, Município), que tem a competência para instituir o tributo, fixa exceções ou hipóteses de isenção, nas quais o tributo não será devido, mesmo tendo sido reconhecido o seu fato gerador.

No entendimento de Mazza (2020), a imunidade, por se localizar no âmbito constitucional, em conjunto com outras regras, são consideradas para a instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra. Por sua vez, a isenção, sendo um benefício estabelecido por lei, tem sua concessão estabelecida pelo legislador que, excluindo o crédito tributário (artigo 175 do CTN), desobriga o sujeito passivo do pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador.

Mazza (2020), ainda, esclarece sobre o alcance material da isenção, afirmando que a desoneração isentiva tem a capacidade de alcançar toda e qualquer espécie tributária, contudo sua abrangência se limita ao tributo abolido pela lei que instituiu a benesse. Assim, entende-se que a mesma norma competente para promover a concessão de isenção, dispõe da devida capacidade para, a qualquer tempo, revogá-la.

Neste sentido, na visão de Paulsen (2022), o benefício da isenção necessita da incidência da norma tributária impositiva, pois se assim não fosse, inexistiria obrigação, e, por

consequente, lei objetivando abolir o crédito tributário. A norma de isenção surge em decorrência da vontade do legislador de remover o impacto financeiro da incidência da norma impositiva que estabelece a obrigação de pagamento do tributo. Normalmente, interesses sociais e políticos respondem pelas razões de concessão de isenção.

2.2.4 Alíquota zero

A alíquota zero, segundo Mazza (2020), visa, por vontade do legislador, ou Poder Executivo, excluir a tributação pelo uso do expediente de zerar a alíquota incidente sobre a base de cálculo de produto, bem ou serviço. Em consequência, não há qualquer valor a ser recolhido pelo sujeito passivo.

Na espécie de exoneração, percebe-se que há a incidência da hipótese sobre o fato imponible, surgindo o fato gerador, e, conseqüentemente, a obrigação tributária, contudo, ao ser feito o cálculo do tributo, inexistente valor a recolher.

A alíquota zero não carece da edição de lei para tal fim.

O caso aplicável que mais chama a atenção, identifica-se na tributação do ICMS, na qual, norma do Senado Federal, mais especificamente uma resolução, estabelece limites máximos e mínimos para a fixação de alíquotas, compreendendo competência do Poder Executivo estabelecer, por normas infralegais, a que será efetivamente aplicada. Em decorrência, nos casos em que o legislador estabelece o limite mínimo como sendo zero, o Ente Público poderá adotá-la.

Dentre outros casos aplicáveis, tem-se a incidência do Imposto de Importação (II) sobre alguns produtos de extrema necessidade; do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre produtos que compõem a cesta básica; e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre eletrodomésticos da linha branca.

Salienta-se que, caso seja do interesse do Poder Executivo retornar a alíquota ao percentual normalmente aplicado, bastará, novamente, editar e publicar uma norma infralegal para tal fim.

2.2.5 Base reduzida

A técnica da “base reduzida” muito se assemelha ao instituto da alíquota zero, sendo que, enquanto a segunda visa beneficiar o contribuinte zerando o percentual do cálculo do

tributo, a primeira figura, que ora se está analisando, desonera, alterando para menor a base tributária.

Em relação à sua aplicação, há tempos, o legislador vem buscando formas, além dos institutos mais conhecidos, como a imunidade e isenção, de promover a redução do valor do tributo a ser recolhido, justificada por pressões políticas, sociais ou econômicas, de tal forma que bens reconhecidos como essenciais ao consumo tenham seus preços mais acessíveis à população.

Ante o exposto, nesta desoneração, o Poder Executivo promove uma diminuição quantitativa na grandeza econômica, ou na base de cálculo de incidência tributária, de modo que quando aplicada a alíquota, o quantum a ser pago do imposto se torne inferior ao devido, caso o cálculo considerasse a base normal.

Um exemplo prático da base reduzida consiste no cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre certos produtos constituintes da cesta básica, como o arroz, carne, ovos, dentre outros.

2.2.6 Quadro comparativo

Para facilitar, ainda mais, o entendimento sobre cada instituto de desoneração já abordado, apresenta-se o Quadro 1:

Quadro 1: Comparativo das técnicas de desoneração tributária

	DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA				
	Não incidência	Imunidade	Isenção	Alíquota zero	Base reduzida
Norma	Inexiste	Constituição	Lei	Infralegal	Infralegal
Ente competente	Não tem	Não tem	Tem (limita)	Tem	Tem
Exercício	Não exerce	Não exerce	Não exerce	Exerce	Exerce
FG (OT)	Não há	Não há	Há	Há	Há
CT	Sem lançamento	Sem lançamento	Lançado (excluído)	Lançado	Lançado
Alíquota	----	----	----	0%	Normal
Base reduzida	----	----	----	Normal	Diminuída

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Mazza (2020) esclarece que não há razão para a confusão feita por alguns estudantes ou profissionais, quando se trata da aplicação das técnicas de desoneração (ou exoneração) tributária: não incidência (simples ou pura), imunidade, isenção, alíquota zero e base reduzida, pois representam institutos distintos. Analisando a abordagem, observa-se:

a) Em relação a não incidência simples ou pura, incorre o fato gerador, justamente por não estar o evento no campo de incidência do tributo, inexistindo competência tributária. Quase a totalidade dos autores entende não haver norma para estabelecer os eventos de não incidência, apenas de incidência.

b) Quanto à imunidade, não há competência, nem ocorrência do fato gerador. O evento, que poderia estar no campo de incidência do imposto, é excluído pelo constituinte por meio de norma imunizante, retirando a competência tributária. A norma que reconhece o benefício é constitucional.

c) Na isenção, ocorre o fato gerador, tem-se a obrigação tributária, mas, a autoridade fiscal exclui o crédito tributário, pelo fato da própria norma que disciplinou o tributo ter estabelecido certas condições e pessoas que não podem ser alcançadas pela cobrança. A lei (norma infraconstitucional) que instituiu o tributo, também, disciplina a benesse.

d) Por sua vez, na alíquota zero, ocorre o fato gerador, o ente público tem competência tributária e a exerce, contudo, como a alíquota é nula, e qualquer valor multiplicado por zero não resulta em quantia alguma, inexistente a recolher. Não há lei, mas sim uma norma infralegal, uma instrução normativa, que estabelece a aplicação de alíquota nula em certa operação.

e) Finalmente, na base reduzida, todos os aspectos de hipótese de incidência tributária estão presentes, no entanto, o Poder Público acha necessário minimizar a base tributária de um imposto, dada a necessidade de uma mercadoria chegar à sociedade por um preço inferior ao que está sendo praticado. Do mesmo modo que a alíquota zero, o Poder Executivo faz o uso de uma norma infralegal para aplicá-la.

2.3 Planejamento tributário: elisão, evasão e elusão fiscal

Após o estudo tratar dos aspectos gerais da tributação e das técnicas de desoneração, passa a abordar um conteúdo que se utiliza dos dois primeiros para alcançar seus fins, o planejamento tributário, contextualizado com a elisão, elusão e evasão fiscal.

Para Sá e Hoog (2017), esta espécie de planejamento consiste em instrumento de valia à Fazenda Pública, que busca, fundamentado na justiça fiscal, expandir o processo arrecadatório. Por outro lado, os contribuintes podem com o bom uso deste, reduzir ou postergar, de forma lícita, o impacto da carga tributária.

De acordo com Machado (2017), além da importância científica, também, há uma considerável relevância prática, por se compreender como natural para quem é competente para

receber, a criação de instrumentos que viabilizem uma maior entrada de recursos. Por sua vez, para quem é obrigado a pagar, a descoberta de meios lícitos que propicie um desembolso inferior, ou pelo menos um diferimento do tributo e, com isso, suportar, a cada período, um menor ônus tributário. Nesse ínterim, encontram-se, respectivamente, fisco e contribuinte.

Ressalta-se que tal mecanismo se trata de elisão fiscal, e, conseqüentemente, não se vincula, de modo algum, a meios de sonegação ou fraude, como a evasão e a elusão fiscal, que buscam, respectivamente, o não recolhimento de tributos e ludibriar o fisco com operações que não condizem com a realidade dos fatos ou eventos.

Nesta pesquisa, o planejamento tributário, por meio da visão de eficiência desenvolvida pelo *framework* de Scholes e Wolfson (1992), respaldou as análises realizadas. A concepção teórica considera todos os componentes da relação tributária, com elo e enquadramento coerentes.

O *framework* de Scholes e Wolfson (1992) aborda elisão, elusão e evasão fiscal em conjunto, numa escala de legalidade inerente a diversas conjunturas tributárias. Nesta análise, a economia com a carga tributária tem uma relação inversa ao nível de risco. Quanto menos se quer pagar imposto, mais se alavanca o risco de se desembolsar mais, pois muitas empresas não se contentam com o meio legal e lícito existente, no caso, a elisão, passando a adotar instrumento ilícito, a elusão, e, até mesmo ilegal, a evasão, com o intuito de reduzir, ou, até mesmo, evitar o recolhimento de imposto. Em decorrência, o risco pode virar uma realidade danosa, caso seja aberta uma fiscalização junto ao contribuinte, apurando-se o valor não recolhido. Isto ocorrendo, fica a entidade sujeita a recolher o imposto desviado, acrescido de juros e de multa punitiva, que pode alcançar percentuais significativos do valor do tributo, dependendo da dimensão da infração cometida.

Contextualizando, a visão de eficiência aplicada às empresas que pleiteiam, junto à SEFIN, o benefício de não incidência de ITBI, corresponde à busca da minimização da carga tributária, desde que em consonância com a elisão fiscal, sem se fazer uso de elusão, um mecanismo de fraude, muito menos de evasão fiscal, a própria sonegação. Por outro lado, a eficiência na Fazenda Pública reside no incremento da arrecadação por meio de um corpo de servidores altamente capacitado, com o uso adequado de modelos operacionais e de obrigações acessórias.

Silva e Crisóstomo (2019) enfatizam que o uso da eficiência no trato dos recursos públicos demonstra-se, há décadas, corresponder a princípio básico a ser almejado pela gestão pública no intuito de alcançar suas finalidades. Salienta-se que dos organismos que compõem

a máquina estatal, com primazia, na apropriação de valores, estão as fazendas públicas, responsáveis pela alocação e administração do Erário.

Ante o exposto, a eficiência da análise estrutural de Scholes e Wolfson (1992) propiciou, com a observação da complexidade da temática, a avaliação de gestão e de estruturas tributárias, fazendo surgir uma concepção adequada e categórica para o planejamento tributário. (POHLMANN, M. C.; DE IUDÍCIBUS, 2006; SCHOLES *et al*, 2002; SHEVLIN, 1999; UTZIG *et al.*, 2014).

No âmbito da Secretaria das Finanças de Fortaleza (SEFIN), o planejamento tributário, incorporado à administração, compõe um conjunto de ações inerentes à missão do órgão, que se fundamenta na captação de renda pública, amparada por justiça fiscal e na gestão dos recursos financeiros com eficiência, almejando promover o desenvolvimento sustentável da capital cearense. Assim, rotineiramente, o Órgão Fazendário Municipal vem buscando meios para propiciar o incremento de suas receitas derivadas, as oriundas de sua capacidade de exação fiscal.

Como consequência da dinâmica de atuação adotada pela SEFIN, fundamentada na excelência na administração, com eficácia na prestação de serviços à sociedade, tem-se promovido a adoção de adequados procedimentos administrativos e fiscais que vêm viabilizando ao ente público alcançar os resultados projetados, e, conseqüentemente, atender, de forma mais satisfatória, as diversas demandas do município de Fortaleza.

2.4 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

Acerca dos impostos existentes no país sobre transmissão de imóveis, Sabbag (2018) discorre que a Constituição Federal de 1988 atribuiu, aos Estados, a exação do Imposto sobre a transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), e aos municípios, destinou o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

2.4.1 Tributação

Em relação à legislação tributária que normatiza a tributação sobre a transmissão da propriedade de bens imóveis, tem-se que na Constituição Federal de 1988, o artigo 155, aborda o ITCMD. Por outro lado, o artigo 156, inciso II, trata de ITBI. Observe-se o disciplinamento em relação ao tributo municipal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "intervivos", 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;

[...]

III - compete ao Município da situação do bem. (BRASIL, 1967).

Por sua vez, o CTN, disciplina não apenas o ITBI, mas, também o imposto estadual, o ITCMD, de modo unificado, nos seus artigos 35 a 42. Observe-se o artigo introdutório:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. [...] (BRASIL, 1966)

No âmbito do município de Fortaleza, o tratamento se faz por meio do Código Tributário Municipal (CTM), a Lei complementar nº 159, de 26 de dezembro de 2013 (anteriormente, era tratado pela Lei nº 4.144/72).

O artigo 297 do CTM evidencia:

Art. 297. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso Intervivos (ITBI) tem como fato gerador:

I - a transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso: a) da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, conforme definido na lei civil; b) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

II - a cessão intervivos, por ato oneroso, de direitos relativos às transmissões referidas no inciso I deste artigo. (FORTALEZA, 2013)

Pode-se perceber que as hipóteses de incidência de ITBI evidenciadas no CTM estão em acordo com as apresentadas no CTN. Mas, até pouco tempo, não era bem assim.

Havia uma discordância a respeito das possibilidades de fato gerador para o tributo, já que o CTM discorria sobre 7 (sete) possibilidades de fato gerador para o ITBI, enquanto o artigo 34 do CTN apontava, apenas, 3 (três) circunstâncias, que seriam: a própria transmissão, os direitos de transmissão (exceto de garantias) e a cessão dos direitos de transmissão. Contudo com a publicação da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021, reformou-se o CTM, eliminando as outras 4 (quatro) possibilidades que constavam no CTM, que, de fato, referiam-se a casos de antecipações do recolhimento do tributo.

Abordando aspectos relacionados à tributação do ITBI, inicialmente, tem-se, segundo Costa (2021), que a análise da materialidade dessa imposição tributária reside em conceitos fornecidos pelo Direito Civil. De tal modo, bem imóvel por natureza compreende o próprio solo. Por outro lado, bem imóvel por acessão física consiste em tudo que se agrega a este, de modo natural ou artificial, como plantações e construções (artigo 79, CC).

Por outro lado, os direitos reais sobre imóveis correspondem à propriedade, à superfície, às servidões, ao usufruto, ao uso, à habitação, ao direito do promitente comprador do imóvel, à concessão de uso especial para fins de moradia e de direito real de uso (artigo 1.225, CC), assim como a cessão de direitos a sua aquisição. Costa (2021), salienta que o significado de tais conceitos advém do Direito Privado, não podendo ser alterados, sob pena de macular o teor da regra demarcatória do âmbito da competência tributária. Informa, ainda, a autora que, conforme o artigo 156, § 2º, II, a competência para identificação, lançamento e, correspondente cobrança do ITBI destina-se ao Município no qual o haver imobiliário está situado, daí a necessidade de demarcações corretas de territórios de cada município, evitando-se o conflito tributário.

Costa (2021) relaciona os aspectos de hipótese de incidência vinculados ao ITBI.

Quanto ao primeiro, o aspecto material do tributo municipal decorre da transmissão intervivos, por meio de qualquer título, desde que o ato seja oneroso, de haveres imobiliários, direitos reais relacionados aos bens imóveis, com exceção dos oriundos de garantias, assim como, a cessão de direitos à compra.

Em relação ao aspecto espacial, compreende o espaço físico do Município ou do Distrito Federal, onde localiza-se a unidade imobiliária.

Por sua vez, em relação ao aspecto temporal, a incidência ocorre no momento da transmissão do bem imóvel ou direito a ele relativo, consumada no respectivo registro em cartório (artigo 1.227, CC). Apesar da imposição, a Fazenda Municipal, visando à operacionalização da cobrança do ITBI, faz-se uso do entendimento do fato gerador presumido.

Quanto ao aspecto pessoal, tem-se, como sujeitos ativos, o Município e o Distrito Federal, e como sujeitos passivos, além dos contribuintes, o responsável pelo recolhimento do ITBI.

Faz-se necessário informar que o artigo 134, VI, do CTN disciplina que nos casos em que fique inviabilizado o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, serão cobrados, em decorrência dos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos

sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício. Assim sendo, caso os cartorários, numa transação de compra e venda de imóvel, no momento da lavratura do documento aquisitivo, deixarem de conferir o pagamento do tributo municipal pelo sujeito passivo, terão de quitá-lo.

Finalizando, aborda-se o aspecto quantitativo. A base de cálculo do ITBI, em conformidade com o artigo 38, CTN, compreende o valor venal dos bens ou direitos objetos de transmissão. Cabe salientar a diferença existente em relação ao IPTU, que por ser um imposto cobrado anualmente, tem sua base reduzida de modo a facilitar o recolhimento do crédito tributário pelo contribuinte. Por sua vez, o ITBI, que é cobrado, apenas, nas transações imobiliárias, o valor venal efetivamente é utilizado para base tributária, correspondendo àquele da venda dos bens ou direitos, praticado pelo mercado.

Enfatiza-se, no entanto, jurisprudência recente, de 24 de fevereiro de 2022, sobre a base de cálculo do ITBI, na qual a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do Acórdão no Resp 1.937.821, posicionou-se, em rito de recurso especial repetitivo (Tema 1.113), pela existência de 3 (três) teses relativas à base de cálculo do tributo municipal nas operações de compra e venda. Observe-se:

(I) A base de cálculo do ITBI consiste no valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação.

(II) O valor da transação declarado pelo sujeito passivo goza da presunção que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo (artigo 148 do Código Tributário Nacional – CTN);

(III) O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral.

Sendo assim, em conformidade com o entendimento do STJ, a base de cálculo do ITBI compreende o valor do imóvel negociado em condições normais de mercado, ou seja, valor venal, de modo que poderá, com a instauração de processo de ofício, ser afastada pelo fisco valores apresentados que não condizem com o valor referido.

Em relação às alíquotas aplicadas, dependendo do município, pratica-se 2% (dois por cento), 3% (três por cento) ou 4% (quatro por cento), ou ainda, mais de um percentual. No município de Fortaleza, caso o contribuinte protocolasse processo requerendo a não incidência de ITBI na data do instrumento (no caso de aumento de capital, a alteração contratual, e,

tratando-se de reorganização societária, o protocolo ou justificação do evento), e esta fosse até 23 de março de 2022, faria direito à alíquota de 2% (dois por cento). Protocolando após, a alíquota passaria a ser de 3%. Com a reforma introduzida pela LC n° 318, de 23 de dezembro de 2021, no artigo 306, inciso II, §§ 2.º e 3.º c/c artigo 308 da LC n.º 159/2013 (CTM), alterou-se a alíquota de 3% (três por cento) para 4% (quatro por cento), para os eventos cujo instrumentos estiverem datados a partir de 23 de março de 2022, em obediência ao princípio da anterioridade e da noventena.

Por fim, quanto à aplicação de progressividade de alíquota, como ocorre com o IPTU, o STF, em 2003, firmou entendimento, por meio da Súmula 656, no sentido de ser inconstitucional a lei que venha a estabelecer alíquotas progressivas para o ITBI, por considerar se tratar de imposto de natureza real.

2.4.2 Não incidência no município de Fortaleza

A benesse da não incidência de ITBI, consoante França (2019), objetiva reduzir, para organização, o peso de investir em novos empreendimentos, assim como de participar de processos de reorganização societária, com a concentração ou desconcentração de empresas (incorporação, fusão e cisão), a partir da subscrição e integralização de capital com unidades imobiliárias. Conseqüentemente, tem-se que buscar eximir as pessoas do encargo tributário em questão, constitui-se em incentivo ou estímulo, em todos os aspectos, à expansão da atividade econômica.

Neste contexto, numa não incidência simples, inexistente norma que trate da espécie de desoneração, pois compreendem eventos que estão fora da norma de incidência ou do campo de competência. Contudo, tratando-se de imunidade tributária, há norma criadora, no caso a Constituição Federal, por se ter uma não incidência qualificada constitucionalmente, assim como normas infraconstitucionais, que regulamentam a sua aplicabilidade.

2.4.2.1 Tratamento normativo

A CF/88, em conformidade com o artigo 156, discrimina a não incidência de ITBI:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 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

decorrentes 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; [...] (BRASIL, 1988).

Destarte, conforme Harada (2016), a regra disposta no dispositivo constitucional não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio (ou acionista) fizer para integralização do capital social, podendo ocorrer na constituição ou expansão da organização, assim como na sua reorganização societária. Exemplificando, uma operação de compra e venda não está abrangida pelo benefício da não incidência de ITBI.

A Carta Magna, ao abordar a não incidência do tributo municipal, visou estimular os empreendimentos privados, as constituições, concentrações e desconcentrações de empresas, no entanto, limitado ao resguardo do patrimônio contabilmente registrado, pois este, no devido quantum escriturado, que servirá de lastro no intuito de propiciar garantias às operações da entidade.

Observa-se o tratamento atribuído à não incidência de ITBI no artigo 298 do Código Tributário do Município de Fortaleza (CTM).

Art. 298. O Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI) não incide sobre a transmissão de bens e direitos, quando for:

I - realizada para incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica, em pagamento de capital nela inscrito;

II - decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica;

III - decorrente de desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos, na forma do inciso I deste artigo, relativamente aos mesmos alienantes.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda de bens imóveis e seus direitos reais, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil.

§ 2º Considera-se caracterizada a atividade preponderante, quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 24 (vinte e quatro) meses anteriores e nos 24 (vinte e quatro) meses posteriores à aquisição, decorrer das transações mencionadas no § 1º deste artigo.

§ 3º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 24 (vinte e quatro) meses antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no § 2º deste artigo com base na receita operacional auferida nos 36 (trinta e seis) primeiros meses seguintes à data da aquisição.

§ 4º Verificada a preponderância referida no § 1º deste artigo, o imposto será devido, nos termos da legislação tributária vigente à data da aquisição, calculado sobre o valor dos bens ou direitos, na data do pagamento do crédito tributário respectivo.

§ 5º Compete à Administração Tributária a verificação da ocorrência ou não da preponderância a que se referem os §§ 1º, 2º e 3º deste artigo.

§ 6º O ITBI incidirá, independentemente da preponderância prevista no § 1º deste artigo, nas transmissões de imóveis ou de direitos a eles relativos quando a pessoa jurídica alienante realizar o negócio jurídico em conjunto com a totalidade de seu patrimônio. (Parágrafo revogado pelo art. 58, inciso IX, da Lei Complementar nº 241, de 22 de novembro de 2017)

§ 7º A não incidência prevista nos incisos do caput deste artigo não alcança o

valor dos bens e dos direitos imobiliários que exceder o limite do capital social subscrito a ser integralizado. (Parágrafo acrescido pelo art. 41 da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021)

§ 8º O disposto nos incisos I e II do caput deste artigo não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente não desenvolver atividade econômica de forma direta ou indireta. (Parágrafo acrescido pelo art. 41 da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021)

§ 9º O disposto no § 8º deste artigo é presumido pela inatividade da pessoa durante os períodos previstos nos §§ 2º e 3º deste artigo, conforme o caso. (Parágrafo acrescido pelo art. 41 da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021)

Percebe-se na verificação da atividade preponderante da empresa informação essencial para que o imóvel seja acobertado pelo benefício constitucional, conforme disciplina o artigo 156, § 2º, inciso I, da CF/88. Por outros termos, não se faz merecedora do benefício, a entidade cuja preponderância de suas receitas decorram de atividade imobiliária.

Costa (2021), afirma que, de acordo com o texto da Carta Magna, as hipóteses de imunidade previstas no artigo 156, § 2º, I, não se realizam, caso a atividade preponderante do adquirente consista na compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Constatase assim, que o foco da questão compreende a atividade da pessoa que recebe o ativo, não tendo importância alguma a atividade do transmitente ou cedente. A lógica reside em propiciar facilidade à formação, expansão e reorganização de entidades.

Sendo assim, conforme a norma tributária, a mensuração será realizada no intuito de identificar se mais de 50% da receita operacional da adquirente não foi oriunda de atividades imobiliárias. A medição é aferida nos 24 meses anteriores e posteriores à época da aquisição. No entanto, caso a entidade adquirente venha a iniciar o seu empreendimento após a aquisição, ou no prazo inferior a 24 meses dela, a apuração será procedida nos 36 meses seguintes à data referida.

Outro ponto essencial em relação a não incidência de ITBI reside na tributação do valor excedente da avaliação imobiliária. Neste requisito, a Ministra Rosa Weber, do Supremo Tribunal Federal (STF), se pronunciou sobre o tratamento das imunidades constitucionais tributárias, salientando a necessidade de se ter atenção ao valor correto a ser acobertado pela não incidência tributária, como forma de atender a regra da teleologia de sua existência, assegurando à norma a sua plena aplicação.

Nesse sentido, de acordo com Carvalho (2016), a interpretação mais abalizada da regra prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, reside no sentido de que a amplitude da imunidade, ora tratada, alcança somente o valor dos imóveis suficiente à realização do capital social, qualquer que seja o evento, aquisição de participações em empresas

ou reorganizações societárias (incorporação, fusão e cisão), com a subscrição ou aumento de ações (ou quotas).

A própria linguagem normativa do referenciado dispositivo constitucional deixa bem evidente que a expressão “em realização de capital” foi acrescida de forma proposital e específica para refletir a intenção do legislador constituinte em proteger, apenas e tão somente, os bens que fossem encaminhados à empresa para integralizar o capital social, visto que esse patrimônio (do capital social) respalda a realização de investimentos, a obtenção de créditos, ofertando garantias, suscetíveis de execução.

Salienta-se que caso fosse para estender o benefício a todos os imóveis que adentrassem ao acervo patrimonial de entidade, bastar-se-ia ter assinalado que a não incidência de ITBI seria para os bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, sem o emprego da expressão "em realização de capital", de modo que os bens incorporados à empresa e que não se dirigem ao capital social da empresa são suscetíveis de tributação do imposto municipal.

Deste modo, a imunidade prevista na CF/88 inviabiliza a incidência do ITBI no valor do imóvel, contabilmente quantificado, incorporado ao patrimônio. Com efeito, sobre o valor do bem agregado ao acervo que exceder ao integralizado ao capital, haverá incidência do tributo municipal.

A matéria em apreço foi decidida, em 05 de agosto de 2020, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso Extraordinário n.º 796.376, julgado em regime de Repercussão Geral (Tema 796), tendo sido fixada a tese na qual a não incidência referente ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do artigo 156 da Constituição Federal, não abrange o valor do imóvel que exceder o limite do capital social a ser integralizado. Leia-se o Acórdão:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2.º).

2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI.

3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

(Data de Publicação DJE 25/08/2020 - ATA Nº 138/2020. DJE nº 210, divulgado em 24/08/2020)

De acordo com o voto vencedor do julgamento (RE 796.376), proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes sobre a diferença do valor da avaliação imobiliária da unidade imobiliária que superar o valor do imóvel incorporado ao acervo patrimonial de uma entidade por meio do capital subscrito e integralizado, incidirá o imposto municipal, pois, a não incidência tributária limitasse ao valor destinado à integralização do capital social, consumado com a quitação de ações ou quotas subscritas pelos sócios ou acionistas.

Sobre a abrangência do processo de subscrição e realização de capital aos eventos de reorganização societária, trata a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), nos artigos 226 a 229:

Art. 226. As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

Incorporação

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

Fusão

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Cisão

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Constata-se, pelo que disciplinam os artigos 226 a 229 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A), que seja qual for o processo de reorganização societária, sempre haverá subscrição e realização de capital, pois na incorporação, fusão ou cisão, tem-se, irremediavelmente, a figura da entidade sucessora (empresa já existente ou constituída no processo) e da entidade sucedida (empresa extinta ou que sofrerá redução patrimonial), no qual a última subscreve e integraliza capital na primeira.

Reforça-se que a complexidade dos casos de reestruturação societária não está restrita apenas a questões jurídicas relativas aos limites da imunidade, mas se estende a especificidades contábeis e econômicas, essenciais ao perfeito entendimento do fato jurídico e seus efeitos.

2.4.2.2 Tratamento operacional

Objetivando entender como ocorre, na Fazenda Municipal, a apreciação de processos fiscais de não incidência de ITBI, apresentam-se informações pertinentes ao acesso a serviços no Órgão relacionados ao imposto, com atenção especial ao Pedido de Avaliação Imobiliária e a Declaração de Transmissão Imobiliária (DTI). As informações podem ser acessadas pelo endereço eletrônico da SEFIN.

I) Serviços *on-line* disponíveis e procedimentos mais comuns

No site do Fisco estão disponíveis diversos serviços inerentes à abrangência da competência tributária, como *e-SEFIN*, guichê virtual, fale com a SEFIN, agendamento eletrônico, débitos tributários, emissão de boletos, consultas, certidões, formulários, dentre outros serviços on line.

Relacionados especificamente ao ITBI, destacam-se: Consulta de Declaração de Transmissão Imobiliária (DTI), Emissão de notificação de lançamento de ITBI e do DAM para pagamento do ITBI.

Quanto aos procedimentos usuais pertinentes ao tributo municipal, estão acessíveis: Realização de Declaração de Transmissão Imobiliária (DTI); Solicitação de parcelamento do ITBI; Solicitação de reavaliação do ITBI; Pedido de isenção do ITBI para servidor municipal e ex-combatente; Pedido de isenção do ITBI pelo valor venal; Pedido de restituição de ITBI; Pedido de compensação de ITBI; Pedido de imunidade do ITBI; Pedido de não incidência do ITBI; e Fato gerador.

As informações contidas no endereço eletrônico da Fazenda Municipal quanto ao tributo municipal são:

a) Fato gerador e incidência

Transmissão onerosa, a qualquer título, da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, assim como de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia. A cessão de direito relativo às transmissões referidas anteriormente.

O imposto incide sobre bens imóveis situados no município de Fortaleza. O ITBI não é pago nas seguintes situações: não incidência, isenção e imunidade. Faz-se necessário requerer, por escrito, o reconhecimento do benefício.

b) Não Incidência, isenção e imunidade

Não há incidência sobre bens e direitos, quando a transferência é realizada para incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica, em pagamento de capital nela subscrito por sua constituição ou decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, desde que a empresa não tenha como atividade preponderante a compra e venda de bens imóveis e seus direitos reais, a locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

São casos de isenção: servidor público municipal (ativo e inativo); ex-combatente da 2ª Guerra Mundial; e contribuinte comprovadamente pobre (renda de até 3 salários-mínimos), que não possua outro imóvel residencial, com avaliação inferior a R\$ 65.455,18 (sessenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e cinco reais e dezoito centavos).

Por outro lado, como casos de imunidade tem-se: imóveis pertencentes à União, Distrito Federal e Município; imóveis pertencentes a templos de qualquer culto; imóveis pertencentes a partidos políticos, inclusive suas fundações; entidades sindicais de trabalhadores; e imóveis das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

c) Base de cálculo e alíquotas

O imposto é calculado sobre o valor venal do imóvel, considerando os valores aferidos no mercado imobiliário pela autoridade tributária.

As alíquotas aplicáveis aos imóveis financiados pelo Sistema Financeiro da Habitação (SFH) são: 0,5% (meio por cento) sobre o valor financiado (até o limite de R\$ 291.815,93 (duzentos e noventa e um mil, oitocentos e quinze reais e noventa e três centavos)); e 2,0% (dois por cento) sobre o valor não-financiado. Nas demais transmissões, as alíquotas são: 2,0% (dois por cento) antecipado à escritura; e 3,0% (três por cento) no registro.

Faz-se necessário salientar que com a LC nº 318, promulgada em 23 de dezembro de 2021, foi introduzida reforma ao artigo 306, inciso II, §§ 2º e 3º c/c artigo 308 da LC nº 159/2013 (CTM), de modo que foi alterada a alíquota de 3,0% (três por cento) para 4,0% (quatro por cento). No entanto, a nova alíquota só terá aplicação para os instrumentos (no caso de não incidência na realização de capital, a alteração contratual ou protocolo/justificação), com suas hipóteses de incidência tributária, datados a partir de 24 de março de 2022, em obediência ao princípio da anterioridade e o critério da noventena.

d) Prazos para o pagamento do imposto e multas punitivas

A alíquota normal (3% (três por cento) ou 4% (quatro por cento)) até 30 dias da data de lavratura do instrumento que servir de base à transmissão do imóvel. Alíquota com

desconto (2% (dois por cento)) por antecipação, até a data da lavratura do instrumento que servir base à transmissão do imóvel.

A multa de 20% (vinte por cento) aplica-se por recolhimento do imposto fora do prazo (após os 30 dias da data da lavratura). Por outro lado, a multa de 30% (trinta por cento) ocorre por falta de pagamento do imposto. Por fim, a multa de 100% (cem por cento) aplica-se em caso de vício, falsificação total ou parcial na declaração de transmissão ou pedido de isenção ou qualquer outro benefício fiscal.

e) Restituição

A restituição ocorre por algum dos fatores: recolhimento a maior que o devido; declarada, por decisão judicial, nulidade do contrato pelo qual houver sido recolhido; tiver sido reconhecida a isenção ou declarada a não incidência; ou ainda, não se completar o ato ou contrato por força do qual tiver sido recolhido.

Salienta-se que todas as informações relacionadas visam propiciar conhecimentos gerais ao contribuinte, sem maiores especificações.

II) Pedido de avaliação imobiliária

Antes de dar entrada no pedido de avaliação, faz-se necessário verificar se o Cadastro Imobiliário (CI), quanto ao bem, está atualizado, e em consonância com a matrícula imobiliária (áreas, endereço e proprietário do imóvel). Além disso, deve-se verificar se os CPFs e/ou CNPJs estão atualizados no Cadastro Único Municipal (CUM).

Os documentos essenciais são:

- a) Requerimento formulado pelo representante legal da pessoa jurídica (requerente), com firma reconhecida;
- b) Formulário de Declaração de ITBI devidamente preenchido sem borrões, rasuras, erros ou entrelinhas (Observação: Informar número de telefone para contato, caso seja necessário).
- c) Certidão da matrícula do imóvel ou cópia autenticada, com prazo de validade de, no máximo, 30 dias corridos, contados da data de sua expedição;
- d) Xerox do CNPJ (dentro do prazo de validade), autenticada em Cartório;
- e) Contrato Social e aditivos da(s) empresa(s), fornecidos em xerox autenticadas em Cartório;

- f) Contabilidade da empresa adquirente:
 - empresa recém-constituída: balanço de abertura;
 - empresa com mais de dois anos de existência: livros diário e razão, autenticados, dos últimos dois anos.
- g) Xerox, autenticadas em Cartório, da(s) identidade(s) RG(s) e CPF(s) do(s) sócio(s) da empresa requerente.
- h) Comprovante de inscrição no CPBS do município de Fortaleza (Cartão do ISS) - artigo 142 da LC 159/2013 (CTM).

A autoridade instrutora do processo poderá fazer as exigências necessárias à complementação da documentação, instruir diligência e informação fiscal a respeito, ou ainda requerer parecer, de modo que seja analisada toda a matéria no encaminhamento de uma decisão justa (artigo 344, § 3º, CLTMF (Dec. 10.827/00)).

III) Declaração de Transação Imobiliária (DTI)

Os documentos que devem ser anexados à declaração, em cópias autenticadas ou em cópias simples acompanhadas dos originais, para serem autenticadas pelo servidor responsável no recebimento, são:

- a) Matrícula atualizada do imóvel (até 90 dias);
- b) Documentos de identificação do adquirente e do transmitente (CPF ou CNPJ, RG, habilitação, passaporte, identidade profissional, comprovante de endereço etc.);
- c) Comprovante de endereço do representante legal do transmitente e do adquirente, caso exista;
- d) Na hipótese de o adquirente ou transmitente ser pessoa jurídica, cópia do ato constitutivo, aditivos e do ato de eleição do representante legal, se for o caso;
- e) Na hipótese de financiamento imobiliário, apresentar declaração ou carimbo padronizado, emitido pela instituição financeira, assinada pelo gerente do setor, com firma reconhecida, contendo a discriminação dos valores: financiado (especificando o tipo de financiamento), não financiado, de compra e venda, e da avaliação bancária;
- f) Cópia do contrato de compra e venda e de outro documento equivalente, se a transação já houver sido efetivada;

- g) Cópia de procuração pública ou particular com firma reconhecida da pessoa obrigada a declarar as informações, se o declarante não for a pessoa obrigada.

Enfatiza-se quanto à DTI, que por ser o ITBI lançado por Declaração, o preenchimento compreende responsabilidade do contribuinte, cabendo ao servidor fazendário competente validar as informações.

2.5 Estudos empíricos anteriores

Em relação à existência de trabalhos científicos sobre o tributo municipal em questão, apesar de se ter encontrado poucos estudos, como já enfatizado, tem-se que em 2009, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), foi apresentado por Macedo (2009), dissertação intitulada “ITBI Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais”, sob orientação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho.

O desígnio do estudo apresentado por Macedo (2009) consistiu em evidenciar questões doutrinárias relevantes sobre o tributo, em nível constitucional e legal (lei complementar e lei ordinária). A pretensão foi concretizada em 5 (cinco) capítulos.

O primeiro tratou da linguagem e sua relevância para o estudo do direito, analisando a metodologia utilizada, as categorias da semiótica e a interação entre as normas jurídicas de direito tributário e as do direito privado.

No segundo capítulo, o autor buscou estabelecer a diferenciação entre o texto escrito e sua significação, bem como a edificação do sentido da norma jurídica, de sua estrutura e das diferenças pertinentes ao sistema de direito positivo, sistema normativo e ordenamento jurídico.

Por sua vez, o terceiro capítulo se deteve na análise do entendimento da imunidade tributária e na abordagem inicial das materialidades das imunidades específicas do tributo municipal.

No quarto capítulo, examinou-se aspectos relacionados ao ITBI e a lei complementar.

Por fim, no quinto capítulo, analisou-se aspectos cruciais do imposto âmag do estudo, como os critérios de regra-matriz da incidência tributária e os critérios materiais atribuídos ao ITBI a partir da norma constitucional.

Ressalta-se que nesta obra, abordou-se, também, o critério temporal, espacial, pessoal e quantitativo da relação tributária. Em relação ao critério temporal, vislumbrou-se a análise das circunstâncias de antecipação da incidência do imposto municipal. Por sua vez, quanto ao critério espacial, observou-se o local da incidência de ITBI. No critério pessoal, o âmagu residiu nos tipos de contribuintes. Por fim, com o critério quantitativo, tratou-se dos elementos constituintes da base de cálculo do tributo, considerando valor venal do imóvel, valor contábil e preço.

Outra dissertação que fundamentou a pesquisa consiste no estudo desenvolvido por França (2019), no âmbito da não incidência de ITBI, com o título “Reconhecimento de imunidade de ITBI no município de São Paulo”, para o Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais da Universidade Presbiteriana Mackenzie, em São Paulo, que teve na orientação o Prof. Dr. Henrique Formigoni, cujo foco estava no planejamento tributário dos contribuintes.

O estudo desenvolvido por França (2019) buscou identificar e analisar os principais motivos que conduziram ao indeferimento de pleitos de reconhecimento de imunidade do ITBI, nas subscrições e integralizações de capital por meio de unidades imobiliárias, tanto na criação e expansão de empresas, como nas reorganizações societárias e extinções de empresas no município de São Paulo, no lapso compreendido entre 2013 e 2017.

A pesquisa foi documental, tendo se utilizado da coleta de dados secundários, promovida por meio de 1.225 (um mil duzentos e vinte e cinco) publicações do Diário Oficial do município de São Paulo (DOC), que focou na análise de 902 (novecentos e dois) processos despachados.

Como resultado do estudo, França (2019) identificou que dos processos analisados, 523 (quinhentos e vinte e três) tiveram despacho da autoridade tributária pelo indeferimento (58%). Deste número, 255 (duzentos e cinquenta e cinco) tiveram o pedido negado por falha na documentação (48,8%) e 268 (duzentos e sessenta e oito) pelo julgamento do mérito (51,2%). Quanto aos processos indeferidos por análise de merecimento, 215 (duzentos e quinze), tiveram a não incidência refutada pelo motivo de decorrer a receita preponderante da atividade imobiliária (80,2%). Por outro lado, em 22 (vinte e dois) processos, a rejeição deveu-se à extinção da pessoa jurídica antes do prazo legal (8,2%). No caso de outros 21 (vinte e um) processos, a negativa decorreu da desconsideração pelo Órgão da contabilidade apresentada (7,8%). Finalizando, 10 (dez) despachos foram pelo indeferimento por outras alegações.

Em relação às implicações da pesquisa, de acordo com França (2019), a contribuição acadêmica do estudo residiu na revisão jurídica e contábil que foi processada sobre a imunidade de ITBI, assim como na constatação da aplicação prática da legislação pertinente pelo Fisco Fazendário do município de São Paulo, permitindo compartilhar os conhecimentos com outros municípios.

3 METODOLOGIA

Na visão de Patias e Hohendorff (2019), assim como de Rhoden e Zacan (2020), um estudo se sujeita a condições que acabam por interferir no resultado alcançado. Sendo assim, ter a devida visão da conjuntura no qual a pesquisa é desenvolvida, torna-se essencial para que se tenha êxito no que se propõe. Nesta perspectiva, projetar e desenvolver estudos no campo científico, com os diversos aspectos envolvidos, apresenta-se como um desafio a ser vencido, no intuito de que se alcance o fim desejado, sendo fundamental que o pesquisador se municie do rigor metodológico para respaldar seus achados.

3.1 Tipologia da pesquisa

Fundamentado na classificação proposta por Grey (2012), foi realizado um estudo, que, quanto à natureza, utilizou-se da abordagem qualitativa. A pesquisa qualitativa visa conferir uma interpelação de cunho mais interpretativo do objeto investigado. Dessa forma, a interação do pesquisador com o objeto estudado torna-se mais intimista e de maior proximidade, ocorrendo a integração do ambiente, objeto de pesquisa, com o pesquisador. Essa maior interação entre pesquisador, ambiente e objeto de estudo propicia entendimento do significado atribuído às pessoas participantes da pesquisa, levando em consideração o ambiente na qual estão inseridas (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013).

Em relação aos fins, o estudo teve caráter descritivo, pois conforme Tonetto, Brust-Renck e Stein (2014), a pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição de fatos de uma determinada realidade ou contexto, cabendo ao pesquisador a descrição precisa, sem manipulação ou vieses do fenômeno, do objeto analisado. Esta classificação atende aos pressupostos de construção desta pesquisa, visando descrever as práticas operacionais adotadas na SEFIN, assim como o entendimento existente sobre a espécie de imunidade tratada neste estudo, de modo a gerar novos conhecimentos e, conseqüentemente, propor estratégias de melhoria ao atual cenário operacional do órgão (TONETTO; BRUST-RENCK; STEIN, 2014).

A tipologia dos dados analisados nesta pesquisa foi híbrida, com coleta de dados tanto primários, como secundários. Os dados primários possuem relação direta com o que se quer analisar, e por isso são obtidos mediante emprego de técnicas como entrevistas, observação ou aplicação de questionário, caso haja a impossibilidade de aplicação das demais técnicas. Por sua vez, os dados secundários são aqueles obtidos sem o contato direto do pesquisador com o objeto pesquisado e não necessariamente tem relação direta com o assunto pesquisado, mas

podem ser empregados para melhorar a compreensão e análise dos dados da pesquisa (AUGUSTO *et al.*, 2013).

Quanto à técnica de análise, foi operacionalizada análise descritiva e documental, sendo esta última caracterizada pela análise de documentos, e de campo, na qual o pesquisador atua diretamente junto ao objeto investigado para a obtenção dos dados que serão analisados (AUGUSTO *et al.*, 2013; LIMA JÚNIOR, 2021).

Por fim, em relação à forma que a pesquisa se revestiu, mediante a condução e o objeto de estudo, enquadrou-se na estratégia de estudo de caso, que de acordo com Yin (2015), Beach e Pedersen (2013) e Rezende (2017) visa desenvolver uma abordagem qualitativa profunda de um determinado objeto de estudo, majorando o conhecimento existente sobre o objeto, que permite o uso de diferentes técnicas de coleta de dados e análises em uma única pesquisa, não sendo, portanto, a sua condução rígida, enquanto pesquisa. Para tanto, faz-se necessário uma maior intimidade do pesquisador com o objeto de estudo, o que confere uma maior profundidade das análises a serem realizadas, as quais servem, principalmente, para responder questões de “como” e “porque” determinado fenômeno ocorre dentro de certo contexto (BEACH; PEDERSEN, 2013; REZENDE, 2017; SÁTYRO; D’ALBUQUERQUE, 2020).

3.2 Unidade de análise

Em um estudo de caso, o objeto de análise denomina-se de unidade de análise, podendo ser de uma única unidade de análise, ou de várias unidades de análise, o que caracterizaria, respectivamente, um estudo de caso único ou multicase (BEACH; PEDERSEN, 2013; REZENDE, 2017; SÁTYRO; D’ALBUQUERQUE, 2020).

A pesquisa se revestiu na forma de um estudo de caso único, tendo como unidade de análise a Secretária das Finanças de Fortaleza (SEFIN). A escolha da unidade de análise ocorreu pelo acesso facilitado do pesquisador à aplicação do instrumento de coleta de dados aos servidores, assim como aos contribuintes que demandam o órgão.

A SEFIN consiste em órgão integrante da administração direta do Município de Fortaleza. O negócio do ente público compreende captar e gerir eficientemente os recursos financeiros com responsabilidade fiscal. Sobre a missão do Órgão, tem-se a buscar por captar receita pública com justiça fiscal e gerir os recursos financeiros, com eficiência, para o

desenvolvimento sustentável do Município de Fortaleza. Em consequência, o propósito reside em promover ações que torne Fortaleza um lugar melhor para viver.

3.3 Procedimento de Coleta de dados

A coleta foi processada de forma híbrida, por meio de dados primários e secundários.

Em relação aos dados colhidos de forma primária, fez-se o uso de questionário como instrumento de coleta, visando averiguar o nível de conhecimento de pessoas envolvidas sobre as temáticas relacionados com a área de estudo (MAIA, 2020).

O emprego de questionários em pesquisa com abordagem qualitativa torna-se relevante, principalmente, quando o contato com o respondente estar dificultado, inviabilizando a realização de entrevista. Os questionários, como instrumento de coleta de dados, podem ser do tipo fechado, aberto ou misto. Nos questionários fechados, para cada pergunta são sugeridas opções de respostas, cabendo ao respondente escolher a resposta que melhor lhe convier. Nos questionários do tipo aberto, o respondente tem espaço para, de sua forma, emitir respostas às indagações feitas. Por outro lado, no questionário do tipo misto, ocorre uma fusão de questões subjetivas com objetivas, no qual o respondente tanto pode escolher uma resposta sugerida, como acrescentar suas próprias palavras a resposta da questão (AUGUSTO *et al.*, 2013; MAIA, 2020).

A aplicação do questionário procedeu-se mediante a plataforma *Google Forms*®, cujo *link* de acesso foi encaminhado, no mês de outubro de 2021, aos respondentes, no caso, 15 (quinze) prepostos de contribuintes, advogados e contadores, e o mesmo número de servidores fazendários, mais precisamente, de auditores fiscais. O número de 15 (quinze) respondentes, para cada grupo, decorreu da análise quantitativa (percentual) de prepostos de contribuintes e de servidores fazendários que, no período de 2016 a 2020, participaram dos processos fiscais de não incidência de ITBI, protocolados na Fazenda Municipal. De acordo com o cadastro de contribuintes do Órgão, no intervalo referido, 17 (dezesete) escritórios de advocacia, por meio de advogados e contadores, protocolaram pleitos de não incidência de ITBI, tendo participado do questionário 15 (quinze) profissionais, que representaram 88% (15/17) dos prepostos de contribuintes que protocolaram os processos fiscais. Por sua vez, conforme a lotação de servidores no órgão, 16 (dezesesseis) auditores fiscais, no mesmo período, atuaram, direta ou indiretamente, com o tributo municipal, tendo sido 15 (quinze) os respondentes do questionário, o que corresponde a 94% (15/16) dos servidores fazendários.

No sentido de compreender, de forma individualizada, em que pontos se concentram as facilidades, assim como as distorções em relação aos conhecimentos de prepostos e servidores, direcionou-se, separadamente, formulários com o mesmo questionário para ambos os grupos.

Ainda, buscando otimizar a evidenciação de resultados, as perguntas foram rotuladas de “P”, seguido do número sequencial que identifica a questão, sendo que para cada pergunta, dentre as opções de resposta sugeridas ao respondente, apenas uma se considera correta, ao passo que as demais, caso seja alguma marcada, são tidas como respostas incorretas.

No intuito de viabilizar o instrumento de coleta, não tornando a resolução do questionário desestimulante, confeccionou-se um quantitativo reduzido de questões. De tal forma, o questionário foi composto por 10 (dez) perguntas objetivas de múltipla escolha, tendo sido fixado 10 (dez) pontos para cada questão com resposta correta, e 0 (zero) ponto para as questões com marcação de opção errada.

Além da aplicação do questionário, o estudo, também, valeu-se de dados secundários, como das rotinas operacionais inerentes ao fluxo processual, com o intuito de apresentar uma proposta para o seu aperfeiçoamento, bem como dos processos fiscais de não incidência de ITBI, do período de 2016 a 2020, de modo a analisar as razões do deferimento parcial e do indeferimento dos pedidos protocolados na Fazenda Municipal, abordando os critérios jurídicos e contábeis inerentes ao benefício.

A fim de guardar respaldo ético, com a validade e credibilidade dos dados e informações coletadas dos respondentes e da SEFIN, ambiente que contextualiza esta pesquisa, os procedimentos de coleta foram devidamente realizados segundo as normas do Órgão, sob o número de Protocolo nº 00008000102202198, operacionalizado por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC).

3.4 Análise de dados

Os dados foram tratados mediante análise documental e descritiva, anteriormente caracterizadas, as quais foram aplicadas sob o *framework* de Scholes e Wolfson (1992), dado a sua adequação ao segmento de estudos desenvolvidos no campo tributário, vinculado à ciência contábil. O processo se fundamenta nas seguintes âncoras: As partes envolvidas (*all parties*), o tributo (*all taxes*) e os gastos (ou custos) pertinentes ao processo (*all costs*). Esta forma de segmentar a pesquisa possibilita a tabulação, codificação e interpretação de modo estruturado e

sequencial, propiciando organização e interdisciplinaridade necessária, assim como o acesso a caminho para o desenvolvimento de pesquisas dessa natureza. Na visão dos autores, a eficiência funciona como base para um adequado planejamento tributário. Nesse contexto, vislumbra-se tal adequação na qualidade de planejar, quando se considera todos os componentes do processo.

Na abordagem estrutural de Scholes e Wolfson (1992), percebe-se, de acordo com os autores, que a concepção de eficiência, há muito desagregada, ressurgiu com a nova sistemática, propiciando uma nova visão de um adequado e categórico planejamento, mediante a complexidade da temática. O *framework* dos autores é amplamente empregado na análise de gestão e estruturas tributárias, a exemplo do que ocorre nas pesquisas dessa temática nos Estados Unidos. No Brasil, contudo, a aplicação desse *framework* de análise ainda é pouco explorada (MARCHESI; ZANOTELI, 2018; POHLMANN, M. C.; DE IUDÍCIBUS, 2006; SCHOLES *et al*, 2002; UTZIG *et al.*, 2014).

Segundo Scholes e Wolfson (1992), em se tratando de assuntos como tributação, deve-se colocar na balança todos os itens pertinentes ao processo, sem a existência de lacunas. Neste sentido, compõem o quadro todos os sujeitos envolvidos, ativo e passivo, os tributos, implícitos ou explícitos, sem olvidar dos gastos vinculados, mesmo que incertos ou potenciais. Um bom planejamento tributário não se encerra na identificação do imposto (LEITZ, 2013; SCHOLES, WOLFSON, 1992; SCHOLES *et al*, 2009). Neste contexto, as âncoras do *framework* abordam a temática dos tributos sobre três bases: todas as partes, todos os tributos e todos os gastos.

1) Todas as partes (*all parties*): devem compor a análise todas as pessoas, que direta ou indiretamente, estejam envolvidas no processo: o sujeito ativo, no caso a SEFIN, por estabelecer os critérios que devem ser adotados na verificação do reconhecimento de não incidência tributária, com sua função arrecadatória, respaldada pela adoção do conceito de justiça fiscal; o sujeito passivo, ou seja, as empresas requerentes, que visam conseguir postergar, ou até reduzir a carga tributária; e, por fim, os prepostos, profissionais funcionários ou contratados pelos contribuintes, que objetivam bem atender às suas demandas;

2) Todos os tributos (*all taxes*): considerando-se a legislação que trata do imposto âmago da análise, com o devido conhecimento de todos os aspectos relacionados: qualitativos, como a identificação de aspectos: pessoal, espacial, temporal, bem como quantitativos, como a identificação da base tributária, e a aplicação de alíquotas distintas (2% ou 3%); e

3) Todos os custos (*all costs*): devem ser ponderados todos os gastos e riscos existentes, pois os valores envolvidos no processo, estendem-se desde o âmbito administrativo,

com multa fiscal, juros de mora e atualização monetária, até judicial, com o ônus de sucumbência.

Ante o exposto, a aplicação da análise documental e descritiva sob o olhar do *framework* de Scholes e Wolfson (1992) visa uma abordagem multidisciplinar, principalmente em relação à potencial tentativa de minimizar os gastos com tributação, empregando para isso leituras da legislação para operacionalização da elisão fiscal. Sendo, portanto, necessário compreender e identificar pontos frágeis do fluxo processual, do conhecimento existente, seja dos contribuintes, ou dos aplicadores dos tributos, aqui representados pelos servidores da SEFIN, com o fim de promover melhoria no trâmite processual e fomentar o conhecimento sobre o assunto aos envolvidos, gerando maior eficiência no processo operacional.

Em consonância com o exposto, para o desenvolvimento da pesquisa, procedeu-se: (a) a coleta de dados, via *Google Forms*®, por meio do questionário; (b) a identificação dos procedimentos inerentes ao fluxo processual; e (c) análise dos processos fiscais de não incidência de ITBI. Tudo observando a Fazenda Municipal e os contribuintes requerentes (*all parties*); o tributo âmago deste estudo (*all taxes*); e encargos envolvidos no processo (*all costs*), no intuito de perquirir falhas e dificuldades existentes relacionadas ao nível de conhecimento dos envolvidos, assim como aos procedimentos adotados pelo Órgão Fazendário relacionados à exoneração tributária.

Quanto ao questionário, os dados foram tratados para se chegar a um indicador de pontuação denominado *i-pont*, que foi personificado para os contribuintes como *i-pont_C*, e para os auditores, como *i-pont_A*, especificados nas Equações 1 e 2. A metodologia de medição foi empregada para calcular o índice de acerto de cada pergunta, de forma que o numerador representa o somatório de pontos obtidos na pergunta, relativizado pelo valor máximo possível para cada grupo, correspondente a 1500 pontos, haja vista que cada respondente pode acertar todas as respostas, perfazendo assim 15 respostas certas para cada pergunta, chegando-se ao máximo de pontuação, caso todos os respondentes emitam respostas corretas.

$$i - pont_C = \frac{\sum \text{das respostas obtidas dos contribuintes}}{1500} \quad (\text{Equação 1})$$

$$i - pont_A = \frac{\sum \text{das respostas obtidas dos auditores da SEFIN}}{1500} \quad (\text{Equação 2})$$

Deste modo, intencionou-se averiguar o nível de domínio ou de dificuldade existente acerca do tema abordado em cada questão. No questionário, há apenas duas possibilidades para cada indagação, de modo que para a resposta certa, atribui-se 1 (um) ponto, para a errada, 0 (zero) ponto. Em decorrência da análise, os itens com escores mais altos indicam os tópicos que carecem de pouco esforço para esclarecimento e divulgação. Por outro lado, os com escores mais baixos, sugerem aqueles para os quais há um desafio maior, sendo necessário bem elucidá-los e evidenciá-los.

O Quadro 2 evidencia os assuntos identificados na análise dos processos fiscais e do fluxo processual, que, por terem apresentado um grau maior de dificuldade de entendimento, foram contemplados nas perguntas do questionário.

Quadro 2 – Assuntos abordados no questionário aplicado.

Nº da questão	Assunto abordado:
Questão 1 (P1)	Protocolo de pleito de não incidência de ITBI simples e de não incidência qualificada
Questão 2 (P2)	O Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 796.376, que impactou na cobrança tributária sobre o excedente de uma avaliação imobiliária
Questão 3 (P3)	Prazo de averiguação da atividade preponderante
Questão 4 (P4)	Tipos de rendas que devem ser consideradas na identificação da receita preponderante de uma empresa
Questão 5 (P5)	O momento da identificação do fato gerador de ITBI para uma empresa que deseja protocolar pleito de não incidência para o tributo municipal
Questão 6 (P6)	Base de cálculo do tributo municipal
Questão 7 (P7)	Identificação de ato não oneroso nas operações de não incidência de ITBI
Questão 8 (P8)	Elusão fiscal no processo de não incidência de ITBI
Questão 9 (P9)	Exceções à incidência de ITBI na subscrição e realização de capital em processos de concentração e desconcentração de empresas
Questão 10 (P10)	A análise da auditoria em relação à permuta num processo de não incidência do tributo municipal

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

O intuito de identificar o nível de entendimento das pessoas envolvidas sobre os assuntos relacionados ao tema do estudo, tem a pretensão de atrair a atenção para a necessidade de se propor cursos e treinamentos, assim como, a inserção de informações no site da SEFIN sobre as temáticas cujos respondentes apresentaram maior dificuldade.

Por sua vez, por meio de dados secundários, buscou-se a identificação das rotinas operacionais utilizadas pelo Órgão Fazendário, de modo a propor um produto tecnológico, no

caso um “modelo de fluxo processual” que contribua para uma maior eficiência nos procedimentos, e, conseqüentemente, mais eficácia na operacionalização dos pleitos de não incidência de ITBI.

Ressalta-se quanto ao fluxo processual, antes de sua análise e proposições de aperfeiçoamento, foram abordadas informações pertinentes ao imposto municipal, à Declaração de Transmissão Imobiliária (DTI), assim como aos procedimentos do pleito de não incidência de ITBI. Estas informações estão acessíveis no endereço eletrônico da SEFIN.

Por fim, também, por meio de dados secundários, no caso de processos fiscais, objetivou-se identificar as razões do indeferimento ou indeferimento parcial dos pleitos, com a análise dos correspondentes critérios jurídicos e contábeis, e assim constatar a congruência dos procedimentos adotados pelo Órgão Fazendário com a legislação tributária, bem como, a adequação à doutrina e decisões proferidas em tribunais.

De acordo com a legislação tributária municipal, as possibilidades das razões do indeferimento ou deferimento parcial dos pedidos de não incidência de ITBI seriam:

1. Cobrança sobre o excedente da avaliação;
2. Verificação da preponderância da receita imobiliária;
3. Não disponibilização de documentação;
4. Cancelamento do processo, com desfazimento do negócio;
5. Desconsideração da contabilidade da requerente;
6. Extinção da pessoa jurídica antes do prazo previsto para a análise da preponderância da receita operacional;
7. Operação de compra e venda: simulação;
8. Desincorporação à alienante distinto do subscritor; e
9. *Holding* familiar: sucessão hereditária.

Como resultado, os assuntos abordados no segundo produto tecnológico proposto neste estudo, o material didático e instrucional, correspondem aos conteúdos que apresentaram dificuldade de entendimento por parte dos sujeitos envolvidos, os prepostos de contribuintes e os servidores fazendários, avaliado por meio do questionário aplicado, assim como da análise dos procedimentos processuais e dos critérios jurídicos e contábeis identificados nas razões do indeferimento ou deferimento parcial dos pedidos de não incidência de ITBI.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Esta seção evidencia as respostas obtidas para a pesquisa, desde a identificação do nível de conhecimento de prepostos de contribuintes e auditores fiscais, passando pela propositura de um modelo de fluxo processual que traga melhorias para o trâmite dos processos fiscais, até a identificação das razões de indeferimento e deferimento parcial de pleitos de não incidência de ITBI, com a abordagem dos critérios jurídicos e contábeis sobre o tema por meio de material didático e instrucional.

4.1 Nível de conhecimento de prepostos de contribuintes e servidores fazendários

Buscou-se, nesta subseção, responder ao primeiro objetivo específico, que consistiu em averiguar o nível de conhecimento dos prepostos de contribuintes e dos servidores fazendários, que atuam, direta ou indiretamente, com o imposto, sobre as questões que envolvem assuntos correlatos à não incidência de ITBI.

Neste sentido, conseguiu-se pleno êxito na viabilização da coleta direta, com o encaminhamento, via *Google Forms*, no mês de outubro de 2021, de formulários às partes envolvidas (*all parties*), tendo participado número idêntico de profissionais em cada grupo, no caso, 15 (quinze) prepostos de contribuintes, compreendendo advogados e contadores, e 15 (quinze) servidores fazendários, mais precisamente, auditores fiscais. Fixou-se dez pontos para cada questão com resposta correta. Por sua vez, para as indagações com respostas erradas, atribuiu-se pontuação zero. De tal modo, chegou-se a um indicador de pontuação para cada indagação (*i-pont*), personificado como *i-pont_C* para os contribuintes, e *i-pont_A*, para os auditores, de modo a identificar, em cada grupo, o grau de sapiência dos pesquisados sobre os assuntos abordados. A Tabela 1 apresenta a característica “sexo” dos contribuintes e dos servidores fazendários.

Tabela 1 – Características dos respondentes pelo critério sexo.

	CONTRIBUINTES		SERVIDORES AUDITORES	
	Frequência absoluta	Frequência %	Frequência absoluta	Frequência %
Homem	12	80,00%	13	86,67%
Mulher	3	20,00%	2	13,33%
Total	15	100,00	15	100,00

Fonte: Elaborado pelo autor, mediante os dados da pesquisa (2022).

Em relação aos prepostos de contribuintes, responderam ao questionário 12 (doze) homens e 3 (três) mulheres, na faixa etária de 30 (trinta) aos 60 (sessenta) anos. Quanto aos servidores auditores, 13 (treze) homens e 2 (duas) mulheres, na faixa etária de 40 (quarenta) aos acima de 60 (sessenta) anos, participaram do questionário.

A Tabela 2 apresenta a característica “formação acadêmica” dos contribuintes e dos servidores fazendários.

Tabela 2 – Características da formação acadêmica dos participantes da pesquisa.

		Formação			
CONTRIBUINTES		SERVIDORES AUDITORES			
Direito	8	53,33%	Direito	1	6,67%
Ciências Contábeis	5	33,33%	Ciências Contábeis	5	33,33%
Total com 1 graduação	13	86,67%	Engenharia Civil	2	13,33%
Direito e Ciências Contábeis	2	13,33%	Estatística	1	6,67%
Total com + de 1 graduação	2	13,33%	Total com 1 graduação	9	60,00%
			Direito e Ciências Contábeis	4	26,67%
			Direito e Engenharia	1	6,67%
			Direito e Informática	1	6,67%
			Total com +1 graduação	6	40,00%
Total	15	100,00%	Total	15	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor, mediante os dados da pesquisa (2022).

Dentre os prepostos de contribuintes, 8 (oito) possuem formação em Direito, 5 (cinco) em Ciências Contábeis, e 2 (dois) em ambas as áreas. Em relação à pós-graduação, 3 (três) são especialistas em Direito Imobiliário e um Mestre em Controladoria e Administração. Quanto à atuação profissional, 8 (oito) exercem funções na advocacia e 7 (sete) em ramos contábeis.

Por sua vez, dentre os servidores fazendários, 9 (nove) possuem apenas uma formação, sendo 5 (cinco) em Ciências Contábeis, 2 (dois) em Engenharia Civil, um em Direito e um em Estatística. Contudo, no Órgão, dentre os pesquisados, existem 4 (quatro) com formação em Direito e Ciências Contábeis, um em Direito e Engenharia e um em Direito e Informática.

Todos os servidores participantes da pesquisa são pós-graduados, sendo 9 (nove) especialistas (Direito Tributário (5), Auditoria (2), Matemática (1) e Informática (1)) e 6 (seis) com título de Mestre (Economia (3), Controladoria e Administração (1), Engenharia Civil (1) e Direito Constitucional (1)).

Já em relação à atuação na SEFIN, 5 (cinco) estão lotados na Célula de Gestão de Tributos Imobiliários (CETIM), 4 (quatro) no Contencioso Administrativo Tributário (CAT), 2

(dois) na Célula de Análise de Informações Tributárias (CEINT), 2 (dois) na Coordenação de Administração Tributária (CATRI), um na Assessoria de Inteligência (ASSINT) e um na Assessoria de Governança (ASGOV).

A Tabela 3 apresenta as respostas obtidas dos respondentes prepostos de contribuintes em relação a cada pergunta do questionário. Quanto às respostas colhidas dos participantes, identificou-se que a média alcançada pelos prepostos (advogados e contadores) das empresas que protocolaram, na SEFIN, pleitos de não incidência de ITBI foi de 3,8 (três inteiros e oito décimos) (570/1500).

Tabela 3 – Resposta dos prepostos de contribuintes

P	Pq. 1	Pq. 2	Pq. 3	Pq. 4	Pq. 5	Pq. 6	Pq. 7	Pq. 8	Pq. 9	Pq. 10	Pq. 11	Pq. 12	Pq. 13	Pq. 14	Pq. 15	Total
P1	0	0	10	0	0	0	0	10	0	0	10	0	0	0	0	30
P2	0	0	0	10	10	10	10	0	10	10	0	10	0	10	10	90
P3	10	10	10	0	10	10	0	10	10	0	0	10	0	0	10	90
P4	10	0	0	0	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20
P5	0	0	0	10	0	0	10	0	10	0	0	0	10	10	0	50
P6	0	0	10	10	0	10	0	0	10	0	0	0	10	0	10	60
P7	0	0	10	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	10	10	40
P8	0	0	10	10	0	0	10	0	10	0	10	0	0	10	10	70
P9	10	10	10	10	0	0	10	0	10	10	0	0	10	0	0	80
P10	0	0	10	0	0	0	10	10	0	0	0	0	0	10	0	40
Total	30	20	70	50	30	30	50	40	60	20	20	20	30	50	50	570

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Nota: P1 a P10: perguntas do questionário; Pq1 a Pq15: respondente 1 ao 15.

Dentre os assuntos abordados, percebeu-se o menor acerto na P4, com *i-pontC* 20/150, ou seja, apenas 2 (dois) de 15 (quinze) pesquisados demonstraram conhecer os tipos de rendas que devem ser consideradas na identificação da receita preponderante de uma empresa, para efeito de ser acolhido, pela auditoria fiscal, o pedido de não incidência de ITBI. Em seguida, observou-se, também, um significável desconhecimento sobre a questão P1, *i-pontC* 30/150, pois somente 3 (três) dos 15 (quinze) participantes acertaram a diferença entre protocolar um pleito de não incidência de ITBI simples e de não incidência qualificada, justamente por ausência de entendimento em que consistem ato oneroso e não oneroso.

Também apareceram com destaque negativo as questões P7 e P10, que tratavam, respectivamente, da identificação de ato não oneroso nas operações de não incidência de ITBI e de como a auditoria deve analisar a permuta no processo de exoneração do tributo municipal, tendo acusado o mesmo *i-pontC* 40/150, 4 (quatro) acertos de um total de 15 (quinze) possíveis.

Quanto às indagações que tiveram maior pontuação, observou-se as questões P2 e P3, que abordaram, respectivamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 796.376, que possibilitou a cobrança tributária sobre o excedente da avaliação imobiliária, e o prazo para a averiguação da atividade preponderante, que acusaram o maior *i-pontC* 90/150, 9 (nove) conhecedores no universo dos pesquisados.

Resumindo, identificou-se baixo nível de conhecimento sobre os assuntos inerentes a não incidência do imposto por parte dos prepostos de empresas que protocolam processos.

Por sua vez, em relação ao conhecimento identificado dos servidores fazendários, conforme a Tabela 4, a média atingida quanto ao domínio dos assuntos inerentes a não incidência de ITBI foi de 6,0 (seis) (900/1500).

Tabela 4 – Resposta dos servidores fazendários

P	Pq. 1	Pq. 2	Pq. 3	Pq. 4	Pq. 5	Pq. 6	Pq. 7	Pq. 8	Pq. 9	Pq. 10	Pq. 11	Pq. 12	Pq. 13	Pq. 14	Pq. 15	Total
P1	0	0	0	10	0	0	0	0	0	10	0	0	10	0	0	30
P2	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	150
P3	10	10	10	10	10	10	10	0	10	10	10	10	10	10	0	130
P4	0	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	0	10	20
P5	10	0	0	0	10	0	0	10	0	0	10	0	0	10	0	50
P6	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	150
P7	0	10	10	0	0	0	10	0	0	0	0	0	10	0	0	40
P8	10	10	10	10	10	10	10	10	10	0	10	10	10	0	10	130
P9	0	10	10	10	0	10	0	0	10	10	10	10	0	10	10	100
P10	10	0	10	10	10	10	0	0	10	10	10	0	10	0	10	100
Total	60	60	70	70	60	60	50	50	60	60	70	50	70	50	60	900

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Nota: P1 a P10: perguntas do questionário; Pq1 a Pq15: respondente 1 ao 15.

Dentre os assuntos abordados, percebeu-se o menor acerto, da mesma forma como ocorreu no questionário respondido por prepostos de contribuintes, na questão P4, com *i-pontA* 20/150, onde, apenas 2 (dois) de 15 (quinze) servidores fazendários, que, direta ou indiretamente, atuam com o ITBI, conseguiram identificar corretamente que espécies de rendas compõem a apuração da atividade preponderante de uma entidade, para que se possa proceder o reconhecimento da imunidade tributária.

Na sequência, novamente, identificou-se substancial ausência de entendimento sobre o aspecto abordado na questão P1, a qual acusou *i-pontA* 30/150, indicando que somente 3 (três) dos 15 (quinze) pesquisados acertaram a diferença entre protocolar um pleito de não incidência de ITBI simples e de não incidência qualificada.

Em seguida, apareceu a questão P7, que tratou da identificação do ato não oneroso nas operações de não incidência de ITBI, com 4 (quatro) acertos de um total de 15 (quinze) possíveis, *i-pontA* 40/150.

Por fim, dentre as indagações que mais se destacaram pelo baixo acerto, teve-se a questão P5, que abordou o momento da identificação do fato gerador de ITBI para uma empresa que deseja protocolar um pleito de não incidência para o tributo municipal. Aqui, o *i-pontA*, também, foi muito baixo, 50/150, com 5 (cinco) acertos do total pesquisado.

Quanto aos assuntos que tiveram a maior pontuação, verificou-se um integral domínio dos conteúdos abordados nas questões P2 e P6, que versaram, respectivamente, sobre o Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 796.376, que possibilitou a cobrança tributária sobre o excedente de uma avaliação imobiliária, e a base de cálculo do tributo municipal. Ambas acusaram *i-pontA* cheio, ou seja, acertaram a indagação a totalidade dos pesquisados. Também tiveram destaque positivo, com 13 (treze) acertos do total de 15 (quinze) participantes, *i-pontA* 130/150, as indagações apresentadas nas questões P3, que se relaciona com o prazo de mensuração da atividade preponderante, e P8, que trata da elusão fiscal no processo de não incidência de ITBI.

Sintetizando, o nível de conhecimento sobre os diversos assuntos pertinentes a não incidência do ITBI, por parte dos servidores fazendários, está melhor do que o identificado com os prepostos de contribuintes, porém, ainda, aquém do ideal para a busca de uma maior eficiência operacional.

4.2 Fluxo processual

Nesta subseção, na qual intencionou-se atender ao segundo objetivo específico do estudo, com a proposição de um primeiro produto tecnológico, no caso, modelo de fluxo processual, tem-se que no Fisco, como em qualquer órgão público, de modo a bem atender às suas diretrizes e finalidades, e, neste caso, especificamente, às demandas da sociedade, dadas a conhecer por meio de processos fiscais, há a necessidade de celeridade, competência e precisão no atendimento aos pleitos, de modo que a eficiência esteja presente em todas as fases processuais, desde a geração, com o protocolo, até a emissão do posicionamento do Órgão pela autoridade fiscal, com o devido despacho. Em decorrência, foi proposto um modelo de trâmite para os processos de não incidência de ITBI, mas, que tendem a impactar nos demais processos fiscais, visando, a partir de ajustes no modelo existente, o aperfeiçoamento do fluxo processual.

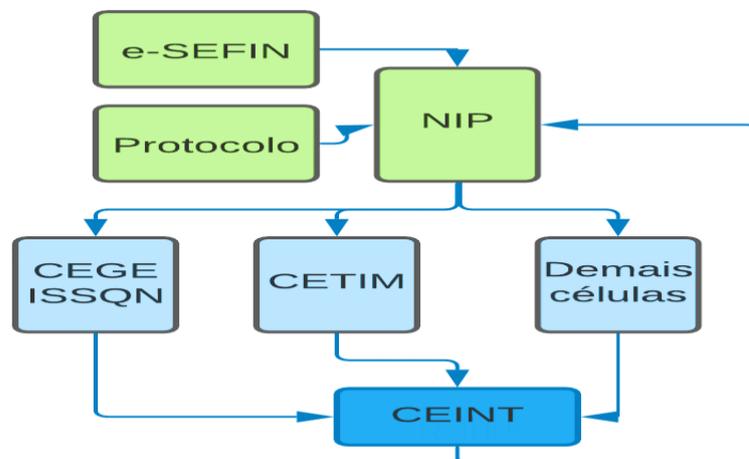
Antes de, propriamente, tratar do modelo atual e da proposição de melhoria para o fluxo processual, faz-se essencial informar que a SEFIN dispõe de uma estrutura organizacional que a divide em coordenadorias, estando entre elas a Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), na qual há uma célula especializada para a administração do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a Célula de Gestão do ISSQN (CEGE-ISSQN), mas, apenas uma célula para tratar de todos os assuntos pertinentes ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e ao Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU), a Célula de Gestão de Tributos Imobiliários (CETIM), o que pode comprometer o nível de comando gerencial, pois um profissional pode ter um considerável domínio dos conhecimentos relacionados a um imposto, sem conseguir abranger os de outro tributo.

Com a proposta, dentre outras ações, pretende-se desmembrar a CETIM, passando a existir uma célula específica para cada tributo incidente sobre bens imóveis, no caso, a Célula de Gestão do ITBI (CEGE-ITBI) e a Célula de Gestão do IPTU (CEGE-IPTU), de modo que a Fazenda Municipal consiga colher os frutos advindos de uma maior especialização, com rotinas operacionais direcionadas para a promoção de maior eficácia em todos os aspectos envolvidos, incluindo o trâmite processual.

4.2.1 Atual modelo de fluxo processual

Analisando o fluxo processual existente na SEFIN, tem-se a sequência apresentada na Figura 1, que corresponde ao trâmite relacionado aos processos em geral, inclusive aos de não incidência de ITBI:

Figura 1 - Modelo atual de fluxo processual



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

De acordo com o esquema evidenciado, atualmente, o trâmite processual na SEFIN apresenta as seguintes etapas:

1º) Protocolo do processo fiscal: os processos em geral, abrangendo os de reconhecimento de não incidência de ITBI adentram na SEFIN com a abertura, que pode ocorrer de modo *on line*, pelo *e-SEFIN*, ou presencialmente, no Setor de Protocolo do Órgão Fazendário;

2º) Trâmite geral dos processos: com o protocolo, ocorre o encaminhamento do processo, no intuito de constatar se está íntegro e correto, ao Núcleo de Informações Processuais (NIP), departamento do órgão encarregado de manter relacionamento com os contribuintes, e seus respectivos prepostos, propiciando a interação necessária ao adequado andamento dos processos, assim como promover a solução de pendências. Neste sentido, caso sejam identificadas incorreções ou dúvidas relacionadas à elaboração do processo, o setor tem a incumbência de entrar em contato com o responsável pelo protocolo do processo, de modo a lhe solicitar a resolução das falhas processuais e documentais. Solucionadas as pendências, o NIP direciona os processos às células correspondentes. Quase sempre isto ocorre com os processos de não incidência de ITBI. Ressalta-se, todavia, que há processos que não transitam pelo NIP, pelo fato de algumas células de gerências do Órgão solicitarem que processos relacionados a certos ofícios ou atividades, ou por conta de urgência processual, sejam diretamente encaminhados, como ocorre com a Célula de Gestão de ISSQN (CEGE ISSQN), e a Célula de Gestão de Tributos Imobiliários (CETIM). Neste sentido, constatou-se por meio site do Órgão, que um contingente considerável de processos, que inicialmente não transitam pelo departamento, acabam por ser direcionados ao NIP no intuito solucionar pendências;

3º) Avaliação do(s) imóvel(is) requerido(s): chegando o processo de não incidência de ITBI à Célula de Gestão de Tributos Imobiliários (CETIM), ocorre o encaminhamento ao avaliador designado para que se proceda a avaliação do(s) imóvel(is) objeto(s) do pleito ao valor de mercado (venal);

4º) Distribuição à auditoria: Estando saneado o processo, assim como avaliado o imóvel, procede-se a tramitação à Célula de Análises e Informações Tributárias (CEINT), setor responsável, numa segunda etapa, para manter contato com os contribuintes, e seus prepostos, verificar a integridade da composição do processo e distribuir ao auditor designado, responsável pela análise processual e emissão de relatório e parecer conclusivo. Caso, nesta fase, ainda, seja identificada alguma pendência, o processo retorna ao NIP, com uma Notificação de Pendências para que, no prazo de 30 dias, ela seja resolvida. Assim não ocorrendo, o processo será

arquivado. Contudo, estando o processo saneado, ou mesmo, retornando do NIP, após resolução de pendência(s), ele será distribuído ao auditor;

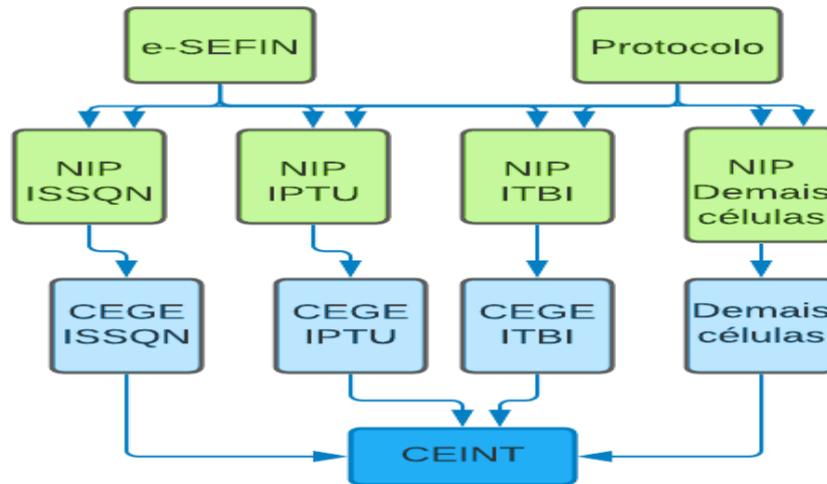
5º) Auditor responsável: Os processos na SEFIN são distribuídos aos auditores fiscais em conformidade com suas competências. No caso de pedidos de não incidência de ITBI, versando o assunto sobre a subscrição/integralização de capital na constituição/expansão de empresas, o processo pode ser distribuído para o Auditor X ou o Auditor Y. No entanto, tratando o processo de casos de reorganização societária (incorporação, fusão ou cisão), o processo é distribuído, apenas, ao auditor X. Faz-se necessário informar, que, nesta fase, caso o auditor, ainda, necessite de alguma documentação, emitirá Termo de Intimação (TI) objetivando requerê-la, encaminhando o processo ao NIP. Com o atendimento à intimação, o processo retorna ao auditor designado para que realize a auditoria. Não ocorrendo a disponibilização da documentação solicitada, o processo retornará ao auditor para que faça o lançamento integral do valor do tributo, sem benefício algum, para que após ocorra o, conseqüente, arquivamento.

Em relação ao fluxo processual apresentado, percebeu-se falhas na operacionalização do trâmite dos processos, em decorrência da inexistência de célula individualizada e especializada no atendimento aos ofícios de cada um dos impostos incidentes sobre imóveis, ITBI e IPTU. Também, identificou-se a inadequada importância atribuída ao Núcleo de Informações processuais (NIP), dada a incapacidade de um único núcleo atender às diversas demandas da Fazenda Pública, com a necessária eficiência e celeridade. E, por fim, a inexistência de profissionais nos diversos setores referidos, devidamente capacitados, para atender, de modo eficiente, os diversos ofícios.

4.2.2 Modelo proposto de fluxo processual

Diante do exposto, quanto ao fluxo processual ou esquema de análise e despacho de processos na SEFIN, inclusive dos pleitos de não incidência de ITBI na integralização de capital por meio de unidades imobiliárias, propõe-se, conforme a Figura 2, de acordo com as falhas identificadas no modelo existente, por meio do procedimento de coleta de dados secundários, as seguintes medidas para a configuração de modelo que, efetivamente, possa trazer benefícios operacionais à Fazenda Pública, com a promoção de maior eficiência, alicerçadas em celeridade e precisão nas diversas etapas processuais.

Figura 2 - Modelo proposto de fluxo processual



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

1º) Criação de setores de Núcleo de Informações Processuais (NIP) em cada célula de gestão, com pessoal especializado e direcionado ao atendimento das diretrizes inerentes a cada tributo municipal. Todos os processos, sem exceção, tramitarão pelo NIP, pois haverá um núcleo em cada célula de gestão. Este procedimento preza pela celeridade e inteligência fiscal, e, conseqüentemente, maior eficiência processual;

2º) Desmembramento da Célula de Gestão de Tributos Imobiliários (CETIM) em Célula de Gestão de IPTU (CEGE IPTU) e Célula de Gestão de ITBI (CEGE ITBI), de forma a agilizar o atendimento às demandas inerentes a cada tributo, inclusive em relação ao encaminhamento, resolução e despachos de processos, dentre os quais, de não incidência de ITBI;

3º) Alocação e treinamento de servidores. Além da composição e capacitação da mão de obra que irá operar em cada NIP, em relação à análise e despacho dos processos de não incidência de ITBI, sugere-se a presença de pelo menos 3 (três) auditores na fase de “Distribuição Processual”, devidamente treinados para a realização de auditorias dos pleitos da não incidência qualificada e pura, tanto nos eventos de constituição e expansão de empresas, como de reorganização societária;

4º) Propõe-se, também, a divulgação de informações pelos meios adequados e a oferta de cursos e treinamentos aos prepostos dos sujeitos passivos, abordando os diversos conteúdos inerentes à não incidência de ITBI, principalmente sobre os assuntos que na pesquisa demonstraram conter uma maior dificuldade de entendimento, assim como no que diz respeito

aos procedimentos operacionais existentes e os sugeridos que vierem a ser implementados pelo Fisco.

Com a proposta apresentada, por meio de produto de aperfeiçoamento do fluxo de análise e despacho na SEFIN, busca-se propiciar para os processos em geral, e não apenas para os de não incidência tributária de ITBI, maior eficiência da máquina operacional do Órgão Fazendário, e, para os contribuintes, a satisfação perceptível de qualidade e presteza na resolução processual.

4.3 Processos fiscais

Por fim, objetivando o atendimento ao terceiro e último objetivo específico da pesquisa, que consiste na identificação das razões do deferimento parcial e do indeferimento de pleitos de não incidência de ITBI, com a abordagem dos critérios jurídicos e contábeis pertinentes ao tema, com vista à elaboração de material didático e instrucional, esta subseção irá tratar dos processos fiscais, do período de 2016 a 2020, cuja coleta foi realizada, sob o protocolo nº 00008000102202198, pelo *e-SIC*.

4.3.1 Análise dos processos

No estudo, apurou-se que, no período do quinquênio de análise, foram protocolados 1.020 (um mil e vinte) processos fiscais objetivando o reconhecimento, junto à SEFIN, da não incidência tributária de ITBI na subscrição e realização de capital social. Do montante, conforme Tabela 5, foram 781 (setecentos e oitenta e um) pedidos relacionados com constituição de empresas e 239 (duzentos e trinta e nove) com reorganização societária (incorporação, fusão e cisão).

Tabela 5 – Processos de não incidência de ITBI: constituição de empresas x reorganização societária

Exercício	Quantidade de processos	Constituição de empresas	Reorganização societária
2016	47	45	2
2017	379	313	66
2018	130	112	18
2019	186	139	47
2020	278	172	106
Total	1.020	781	239

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de dados da Secretaria das Finanças de Fortaleza (2021).

A Tabela 6 apresenta os resultados obtidos, sendo que do total de processos, 108 (cento e oito) tiveram parecer pelo deferimento, 707 (setecentos e sete) pelo deferimento parcial e 205 (duzentos e cinco) pelo indeferimento. Por sua vez, o estudo se deteve aos 912 (novecentos e doze) processos com despachos pelo deferimento parcial ou indeferimento, por serem os responsáveis pela promoção do ingresso de recursos ao Erário.

Tabela 6 – Deferidos x deferidos parcialmente x indeferidos no total de processos

Exercício	Quantidade de processos	Deferidos	Deferidos parcialmente	Indeferidos
2016	47	39	0	8
2017	379	13	301	65
2018	130	15	95	20
2019	186	18	124	44
2020	278	23	187	68
Total	1.020	108	707	205

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de dados da Secretaria das Finanças de Fortaleza (2021).

Na Tabela 7, tem-se os processos que tiveram despacho pelo deferimento parcial e indeferimento. Destes, 699 (seiscentos e noventa e nove) são relacionados à constituição de empresas e 213 (duzentos e treze) aos casos de reorganização societária.

Tabela 7 – Constituição de empresas x reorganização societária nos processos deferidos parcialmente e indeferidos

Exercício	Processos deferidos parcialmente/indeferidos	Constituição de empresas	Reorganização societária
2016	8	6	2
2017	366	306	60
2018	115	99	16
2019	168	130	38
2020	255	158	97
Total	912	699	213

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de dados da Secretaria das Finanças de Fortaleza (2021).

Informa-se que no ano de 2016, quase não houve apreciação e despachos devido ao fato da auditoria dos processos que tratavam da cobrança do excedente da avaliação do ITBI estar suspensa, pois se aguardava resposta de consulta feita à Procuradoria Geral do Município de Fortaleza (PGM) a respeito da legalidade da exação. Por outro lado, no ano de 2017, todos os processos que abordavam o assunto passaram a ser auditados, gerando, conforme Lima, et al (2021), uma alavancagem considerável, em decorrência do novo posicionamento adotado pela SEFIN.

A Tabela 8 apresenta as razões identificadas em 912 processos de não incidência de ITBI para o deferimento parcial ou indeferimento dos pleitos.

Tabela 8 – Razões do deferimento parcial e indeferimento no período de 2016 a 2020

Razões	Quantidade	Percentual (%)
1. Cobrança sobre o excedente da avaliação	707	77,52
2. Verificação da preponderância de receita imobiliária	165	18,09
3. Desconsideração da contabilidade da requerente	10	1,10
4. <i> Holding</i> familiar: sucessão hereditária	10	1,10
5. Não disponibilização da documentação	7	0,77
6. Desincorporação à alienante distinto do subscritor	7	0,77
7. Cancelamento do processo, por desfazimento do negócio	6	0,65
8. Extinção da pessoa jurídica antes do prazo de averiguação da receita operacional	0	0,00
9. Operação de compra e venda: simulação	0	0,00
Total	912	100

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de dados da Secretaria das Finanças de Fortaleza (2021).

Em relação às razões identificadas nos 912 processos de não incidência de ITBI, no período de 2016 a 2020, que resultaram em despacho pelo deferimento parcial ou indeferimento, constatou-se a consonância dos critérios aplicados pela SEFIN com a legislação tributária que trata do imposto municipal, com as decisões proferidas em tribunais, assim como com a parcela majoritária dos doutrinadores. A adequação foi decisiva para a alteração da conjuntura que, há tempos, existia no Órgão em relação à arrecadação oriunda do imposto municipal. De acordo com Lima, et al (2021) a sintonia das práticas adotadas na SEFIN com a legislação resultou na mudança do contexto em que estava inserido e, que representava perdas arrecadatórias em relação ao ITBI.

Na Tabela 8, constatou-se que do montante dos processos trabalhados, 707 (setecentos e sete) tiveram despacho pelo deferimento parcial, com a cobrança de ITBI sobre o excedente da avaliação imobiliária. O sentido dessa cobrança está no fato de o valor acobertado pela benesse constitucional compreende apenas aquele que adentrou ao patrimônio da adquirente por meio de subscrição e realização de capital. No presente estudo, este motivo respondeu por 77,52 % (setenta e sete inteiros e cinquenta e dois décimos percentuais) do total dos processos que resultaram em deferimento parcial e indeferimento, e que ajudaram a alavancar a arrecadação municipal.

Em segundo lugar, identificou-se que 165 (cento e sessenta e cinco) processos decorreram da constatação de ser a receita operacional da requerente oriunda,

preponderantemente, de atividade imobiliária, ou seja, da compra e venda de bens imóveis e direitos de transmissão, assim como da locação de bens móveis ou de arrendamento mercantil, não fazendo a entidade, por conseguinte, jus à benesse constitucional. Esta restrição respondeu por 18,09 % (dezoito inteiros e nove décimos percentuais) do total dos processos analisados, sendo o segundo fator que mais corroborou com o incremento da receita pública.

Em seguida, empatados, como razões para o indeferimento de pedidos de imunidade, aparecem a “desconsideração da contabilidade da sucessora” e a “sucessão hereditária, por meio da *holding* familiar”.

A primeira motivação decorre de a contabilidade da requerente não estar devidamente formalizada ou não respaldada por documentos hábeis, não representando, conseqüentemente, de forma fidedigna, às operações realizadas. Neste contexto, caso seja constatado pelo auditor qualquer descumprimento às normas contábeis que prejudiquem a identificação das operações, ou mesmo a ausência de documentos comprobatórios das transações, será desconsiderada a sua contabilidade, com a emissão de parecer pelo indeferimento do pleito.

Por sua vez, a segunda razão decorre de uma elusão fiscal, ou seja, o artifício de constituir empresa apenas para a transmissão de bens a herdeiros, que de fato não chegam a realizar qualquer atividade econômica.

No montante, cada motivo correspondeu a 10 (dez) processos ou 1,10% (um inteiro e dez décimos percentuais) dos pleitos que tiveram despacho pelo deferimento parcial ou indeferimento.

Na seqüência, também, empatados, vêm “não disponibilização da documentação” e “desincorporação à alienante distinto do subscritor” como motivos para o indeferimento dos pedidos de não incidência de ITBI.

O primeiro motivo ocorre quando o requerente não apresenta à SEFIN documentos essenciais à análise do pleito, como os demonstrativos contábeis para averiguação da receita operacional preponderante, assim como documento oficial (protocolo, laudo de avaliação ou documento contábil) que ateste o valor do bem que foi agregado ao seu patrimônio.

Em relação a segunda razão, primeiramente, deve-se informar que a desincorporação compreende a saída de sócio de empresa, com a retirada dos ativos que haviam sido subscritos e integralizados na constituição ou expansão de seu capital. Neste sentido, inexistente incidência de ITBI, caso se constate na saída do subscritor, a atribuição do mesmo imóvel com o qual havia integralizado o capital social da organização, conforme respalda o art.

36, parágrafo único, do CTN. No entanto, caso seja destinado o imóvel a pagamento de capital pela saída de sócio distinto, torna-se devida a exação tributária.

Nos processos, cada razão teve 7 (sete) despachos negativados, correspondendo 00,77% (setenta e sete décimos percentuais) do montante estudado.

Por fim, como último motivo acusado na pesquisa para o indeferimento dos pleitos de não incidência de ITBI, tem-se o cancelamento do processo, com desfazimento do negócio. Neste evento, caso seja apresentado à SEFIN documento que requeira o cancelamento do processo protocolado, com a justificativa de desfazimento da transação, o auditor irá analisar o caso, e indeferi-lo. Dos processos com parecer pelo deferimento parcial ou indeferimento, 6 (seis), no caso, 00,65% (sessenta e cinco décimos percentuais) do total pesquisado, teve esse motivo identificado.

Ressalta-se que dos processos pesquisados, nenhum deles teve como razão para o indeferimento a “extinção da pessoa jurídica antes do prazo de averiguação da receita operacional”, e nem “operação de compra e venda: simulação”.

Em relação à primeira razão, emite-se parecer pelo deferimento, mas condicionado à verificação futura da atividade preponderante nos 36 (trinta e seis) meses posteriores ao instrumento da operação. Contudo, caso se constate, no período referido, que a pessoa jurídica beneficiada tenha requerido por meio de distrato a sua extinção, será cobrado, com encargos, o valor da imunidade anteriormente reconhecida. Salienta-se que caso exista indício, deve-se ratificar a baixa da personalidade jurídica da pleiteante nos órgãos competentes.

Quanto à segunda motivação, não cabe o benefício em questão para imóveis que adentrem o patrimônio da requerente por meio de operação de compra e venda. Enfatiza-se que a entidade só faz jus à benesse de não incidência de ITBI se o imóvel transacionado passar a compor seu acervo patrimonial por meio da subscrição e integralização de capital.

4.3.2 Material didático e instrucional

Como um dos frutos da pesquisa, diante de todo o contexto analisado sobre não incidência de ITBI, e, principalmente, das razões identificadas nos processos fiscais perquiridos, apresenta-se um produto que objetiva contribuir para o aprofundamento de conhecimentos sobre o tema, e que poderá ser divulgado no *site do Órgão*, propiciando acesso a todos que tenham interesse no assunto, como servidores, advogados, contadores, *controllers*, estudantes, dentre outros públicos. O material está composto por 15 laudas, com respostas embasadas e esclarecedoras.

4.3.2.1 Cobrança sobre o excedente da avaliação imobiliária

No entendimento de Harada (2016), o artigo 156, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal não imuniza qualquer agregação de bens ou direitos ao acervo patrimonial da entidade, mas, apenas a incorporação que o sócio fizer no intuito de integralizar o capital subscrito. Pode ocorrer essa integralização, tanto na constituição ou expansão de pessoa jurídica, como por ocasião de uma reorganização societária da qual participe, no caso, uma incorporação, fusão ou cisão.

A própria linguagem normativa do referenciado dispositivo constitucional deixa bem evidente que a expressão “em realização de capital” foi acrescida de forma proposital e específica para refletir a intenção do legislador constituinte em proteger, apenas e tão somente, os bens e direitos que fossem encaminhados à empresa para integrar o capital social, visto que esse patrimônio agregado ao ativo que teve como contrapartida ao capital social é que possibilita às empresas realizarem investimentos, contrair dívidas, ofertar garantias e serem suscetíveis de execução.

De modo que, caso não fosse assim, bastar-se-ia ter disposto que a não incidência imunidade de ITBI seria para os bens agregados ao acervo patrimonial da pessoa jurídica, sem o emprego da expressão "em realização de capital". Todavia, como há o emprego da expressão referida, os bens agregados ao patrimônio da entidade adquirente e que não se vinculam a subscrição e realização de capital social, como é o caso dos que bens que adentram ao patrimônio por meio de compra e venda, são suscetíveis de tributação pelo imposto municipal.

Sendo assim, a imunidade prevista na CF/88 inviabiliza a incidência do ITBI no quantum do imóvel, contabilmente quantificado, incorporado ao patrimônio por meio do capital social. Com efeito, sobre o valor do bem agregado ao acervo que exceder o integralizado ao capital, haverá incidência do tributo municipal.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), emitiu Acórdão no Recurso Extraordinário n.º 796.376, julgando e fixando, em regime de Repercussão Geral (Tema 796), a tese: "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado". Em decorrência da decisão, faz-se devida a cobrança de ITBI sobre o valor de avaliação de bem, apurado pelo Órgão Fazendário, que superar o utilizado para subscrever e integralizar o capital social da entidade.

Salienta-se que mesmo antes da publicação do Acórdão do STF, mais precisamente, desde 2017, a SEFIN vinha cobrando ITBI sobre a parcela do valor da avaliação imobiliária

que superava o quantum do bem imóvel agregado ao patrimônio da pessoa jurídica. Esta postura do Fisco, à época, consoante com Lima, et al (2021), representava disposição em encontrar meios adequados objetivados a alavancar a arrecadação municipal.

No entanto, no intuito de adequar a legislação tributária municipal ao Acórdão do STF foi aprovada alteração no artigo 298 do CTM por meio da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021. Observe-se:

Art. 298. O Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI) não incide sobre a transmissão de bens e direitos, quando for:

(...)

§ 7º A não incidência prevista nos incisos do caput deste artigo não alcança o valor dos bens e dos direitos imobiliários que exceder o limite do capital social subscrito a ser integralizado. (Parágrafo acrescido pelo art. 41 da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021)

Neste sentido, cabe à SEFIN apurar o excedente da avaliação imobiliária confrontando o valor de avaliação do imóvel pleiteado, que foi calculado pela Célula de Tributos Imobiliários (CETIM), com a mensuração do bem que está sendo incorporado ao acervo patrimonial da empresa adquirente, identificando-a, nos casos de constituição ou expansão de empresas, no contrato ou estatuto (ou alterações), e nos eventos de reorganização societária, no laudo de avaliação constante do protocolo ou justificação da incorporação, fusão ou cisão (parcial ou integral).

A título exemplificativo, no intuito de facilitar a compreensão sobre a cobrança sobre o excedente de avaliação, suponha-se que uma empresa “A” subscreva e integralize o capital com imóvel que está registrado em sua contabilidade por R\$ 10 milhões (dez milhões). No entanto, a avaliação feita pelo Fisco Municipal mensura o bem pelo valor venal de R\$ 15 milhões (quinze milhões). Em consequência, de conformidade com a decisão do STF, e atendendo a legislação tributária municipal, adequadamente reformada, faz-se devida a cobrança de ITBI sobre o valor excedente, ou seja, os R\$ 5 milhões (cinco milhões).

4.3.2.2 Fixação da base de cálculo

A pessoa jurídica ou física ao comprar um imóvel ou utilizá-lo na agregação patrimonial a empresas, precisa legalizar a propriedade do bem junto aos órgãos competentes, assumindo, desde a sua transmissão, os ônus pertinentes. Na transferência de propriedade, faz-se necessário, desde que não acolhido por algum benefício, pagar o ITBI. O recolhimento ao Fisco Municipal é feito a partir da determinação da quantia correspondente à multiplicação de

uma alíquota, estabelecida em lei, pelo valor do imóvel, que seria a base de cálculo da hipótese de incidência tributária.

Em relação à base de cálculo do ITBI, o CTM, no artigo 303, estabelece:

Art. 303. A base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI) será o valor de mercado do imóvel ou dos direitos a ele relativos, transmitidos ou cedidos, determinado pela Administração Tributária, podendo ser estabelecido através de: Código Tributário do Município de Fortaleza (LC nº 159/2013) - atualizado até a LC nº 321/2021

I - avaliação efetuada com base nos elementos aferidos no mercado imobiliário do Município de Fortaleza;

II - valor declarado pelo próprio sujeito passivo, se maior que o apurado em avaliação da Administração Tributária na forma deste artigo.

§ 1º Nas avaliações de imóveis, realizadas pela Administração Tributária, de modo individual ou em massa, serão observadas as normas relativas à avaliação de imóveis urbanos e rurais, editadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) ou as técnicas de inteligência artificial e de ciência de dados. (Parágrafo com redação dada pelo art. 42 da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021)

Pelo artigo 303 do CTM, percebe-se que a base tributária do ITBI consiste no valor venal do imóvel, considerando normas referentes à avaliação imobiliária da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) ou instrumentos tecnológicos de mensuração. (FORTALEZA, 2013).

Todavia, faz-se necessário salientar que, em 24 de fevereiro de 2022, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) emitiu, por meio de Acórdão no Resp 1.937.821, em rito de recurso especial repetitivo (Tema 1.113), entendimento pela existência de 3 (três) teses relativas à base de cálculo do ITBI nas operações de compra e venda. Observe-se:

(I) A base de cálculo do imposto municipal consiste no valor do imóvel negociado em condições normais de mercado, não se vinculando à base de cálculo do IPTU, que não pode servir de piso para a tributação.

(II) O valor da transação informado pelo contribuinte goza da presunção de ser correspondente ao valor de mercado (valor venal), podendo não ser, por meio da instauração de processo administrativo, reconhecido pelo fisco municipal (artigo 148 do Código Tributário Nacional – CTN);

(III) O município não pode elaborar documentos que arbitrem a base de cálculo do imposto municipal, fundamentado em valor de referência fixado, unilateralmente, por ele.

Ante o exposto, de acordo com o posicionamento do STJ, a base de cálculo do ITBI consiste na mensuração do imóvel transacionado em condições normais de mercado (valor venal), podendo o valor declarado pelo contribuinte ser questionado pelo fisco, por meio de processo de ofício, caso considere não ter a devida adequação.

4.3.2.3 Verificação da preponderância da receita operacional

A imunidade tributária de ITBI não ampara a empresa que se dedique à compra e venda de bens imóveis e seus direitos de transmissão, assim como à locação de bens móveis ou ao arrendamento mercantil, ou seja, que exerça atividade imobiliária. Ante o exposto, para o processamento da benesse, precisa-se comprovar, conforme o inciso I, §2º, artigo 156, CF/88, e nos termos do artigo 37 do CTN, a atividade preponderante da requerente (BRASIL, 1966, 1988).

Em decorrência, a SEFIN, no intuito de averiguar a preponderância da receita operacional de uma empresa requerente do benefício de não incidência de ITBI, emite Termo de Intimação (TI), por meio do qual solicita que sejam encaminhados ao Órgão os relatórios contábeis do lapso temporal em análise, ou seja, de 4 (quatro) períodos, caso se necessite averiguar os 24 (vinte e quatro) meses anteriores e posteriores ao instrumento da subscrição e realização de capital, ou de 3 (três) períodos, caso se analise os 36 (trinta e seis) meses posteriores, o que ocorre caso a pessoa jurídica adquirente inicie sua atividade após a aquisição, ou menos de 24 (vinte e quatro) meses antes dela.

Percebe-se que a contabilidade consiste na ciência usada para atender a legislação tributária. Sendo assim, faz-se essencial ressaltar, conforme a Resolução 2019/NBCTGEC, que trata da estrutura conceitual para relatório financeiro, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que respaldou o pronunciamento CPC 00 (R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que a função primordial da ciência contábil consiste em produzir informações úteis para a tomada de decisões.

A Lei das S/A, no artigo 176, estabelece os diversos relatórios a serem elaborados no intuito de identificar a situação patrimonial, financeira e econômica da entidade. Veja-se:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

No caso da verificação da atividade preponderante da adquirente, faz-se necessário identificar corretamente receitas operacionais e não operacionais. Sendo assim, o relatório contábil a ser analisado consiste na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que acordo com Dos Santos, Iudícibus e Martins (2022) consiste num demonstrativo que tem uma apresentação, de forma reduzida, de receitas e despesas registradas das operações realizadas, no exercício social, pela empresa, visando evidenciar a apuração do resultado do período.

Em decorrência, por ser um demonstrativo apresentado com informações sintetizadas, e, conseqüentemente, muitas vezes, sem a especificação necessária a correta identificação das contas de resultado, a Fazenda Municipal busca solicita à empresa requerente, além da DRE, balancetes analíticos e o livro Razão, que especifica rubrica por rubrica contábil, de modo a se analisar todas as contas de receitas necessárias a identificação da atividade preponderante.

Neste ponto, a indagação consiste em identificar que receitas devem ser consideradas na verificação da preponderância de atividades imobiliárias? A legislação se refere a receitas operacionais. Mas, qual seria a abrangência?

Segundo Marion (2010), receitas operacionais seriam todas as que estão, direta ou indiretamente, relacionadas com a atividade funcional da empresa, ou seja, abrangeria a integralidade das rendas operacionais, tanto as principais, como as acessórias, incluindo-se vendas brutas ou faturamento bruto, prestação de serviços, rendas de aluguéis, rendas financeiras, receita de participações societárias, receita de dividendos, entre outras. Não entrariam as receitas não operacionais, como os ganhos de capital.

4.3.2.4 Critério temporal do imposto

No protocolo de um pleito de não incidência, tem-se como elemento relevante a identificação correta do fato gerador do ITBI, pois irá interferir na determinação da alíquota aplicável, assim como na verificação da atividade econômica preponderante.

Em decorrência, indaga-se em que momento se observa o fato gerador do ITBI? Seria na época da subscrição e realização de capital ou do protocolo de reorganização societária com a justificação? Quando o contribuinte procura o Fisco Municipal, objetivando ter o benefício da imunidade tributária? Na emissão do contrato de compra e venda ou da escritura para a transferência do bem? Ou, ainda, ao registrar o imóvel em sua matrícula?

Este assunto apresenta certa complexidade, tendo capacidade de gerar controvérsia.

Primeiro, tem-se, como sendo de aceitação geral, que o tributo incide sobre a transmissão de imóveis. Neste sentido, o artigo 1.245 do Código Civil (Lei nº 10.406/02) estabelece que a propriedade somente será efetivada mediante o arquivamento da matrícula do bem no cartório de registro de imóveis da regional correspondente da cidade. Este posicionamento se mostra tão expressivo que a norma, ainda, salienta no §1º do citado artigo que enquanto não for registrada a aquisição pelo comprador, o vendedor continuará como proprietário do bem. (BRASIL, 2002).

Contudo, não há a possibilidade, até operacional, do Fisco Municipal cobrar o imposto no registro da aquisição na matrícula do imóvel.

Ante o exposto, o critério utilizado pelo Fisco Municipal consiste na aplicação do conceito de “fato gerador presumido”, introduzido na legislação do imposto municipal pela EC nº 3/93, que incluiu o § 7º no artigo 150 da CF/88.

Com o novo disciplinamento, objetivou-se atribuir ao sujeito passivo a incumbência pelo recolhimento do tributo, assegurando-lhe, no entanto, caso o fato típico não venha a se concretizar, a devida restituição. Buscando justificar a medida, Harada (2016) ressalta que o legislador constituinte intencionou acomodar certas legislações, dentre elas, a do ITBI, já que por motivos práticos, o seu pagamento ou abono, tem que ocorrer antes do devido registro no cartório de imóveis competente. Diante do exposto, para que o preposto de contribuinte protocole, adequadamente, na SEFIN, processo de não incidência de ITBI, ele deve observar, atentamente, a época da subscrição/integralização de capital ou do protocolo de reorganização societária. Enfatiza-se que o entendimento é crucial para apuração da atividade preponderante, assim como para o estabelecimento da alíquota que será utilizada na transação, pois caso o representante da empresa protocole o processo até a data dos atos referidos, a alíquota a ser aplicada será de 2% (dois por cento). Após, ela sobe para 3% (três por cento), no caso de instrumentos identificáveis até 23 de março de 2022, ou para 4% (quatro por cento), em relação aos instrumentos cuja hipótese de incidência ocorra a partir da aplicação da LC nº 318, de 23 de dezembro de 2021, que reformou o artigo 306, inciso II, §§ 2.º e 3.º c/c artigo 308 da LC n.º 159/2013 (CTM).

Por uma questão de esclarecimento, informa-se, ainda, que o CTM trata de todos os aspectos relacionados aos tributos municipais (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), taxas e contribuições de melhoria), ou seja, aqueles que

estão na capacidade ativa do município de Fortaleza. Por sua vez, o CTN aborda todos os tributos existentes em nosso país (FORTALEZA, 2013; BRASIL, 1966).

Neste ponto, informa-se que as hipóteses de incidência tributária do ITBI elencadas no artigo 297 do Código Tributário do Municipal de Fortaleza (CTM) estão em concordância com as estabelecidas pelo artigo 34 do Código Tributário Nacional (CTN) (FORTALEZA, 2013; BRASIL, 1966).

4.3.2.5 Reorganização societária: incorporação, fusão e cisão

O processo de reorganização ou reestruturação de sociedades objetiva criar estruturas empresariais que possam melhor atender ao mercado e aos anseios de investidores (acionistas ou sócios). O assunto é disciplinado na Lei das Sociedades Anônimas (Lei das S/A), que estabelece, do art. 223 ao 232, todos os critérios a serem obedecidos nos processos de incorporação, fusão e cisão, vinculando-se a preceitos operacionais, também, tratados na norma, mais precisamente nos artigos 206 a 219, como dissolução, que consiste, apenas, na cessação das atividades das empresas envolvidas no processo; liquidação, que compreende a realização de ativos em dinheiro no intuito de quitar as obrigações existentes (passivos) e, por fim, a extinção, que representa a forma de uma entidade deixar de existir no cenário jurídico, com baixa da personalidade. Observe-se:

I) Incorporação

Conforme o artigo 227 da Lei das S/A, incorporação se trata de uma operação de reorganização societária, no caso, de concentração de empresas, na qual uma empresa absorve o patrimônio de uma ou mais entidades, sucedendo-as em seus direitos e obrigações (BRASIL, 1976). Neste processo, a entidade sucedida, a incorporada, subscreve e integraliza capital na sucessora, a incorporadora. Como características dessa espécie, tem-se:

- a) Dissolução: as empresas cessam suas atividades para que ocorra a incorporação;
- b) Constituição: não há constituição de empresas em decorrência da incorporação;
- c) Extinção: as empresas incorporadas são extintas, baixando suas personalidades jurídicas;

- d) Liquidação: não ocorre na incorporação, pois, inexistente a necessidade de transformar ativos em dinheiro para quitar passivos.

Ante o exposto, caso no evento sejam identificadas todas as características citadas, há uma incorporação societária.

II) Fusão

De acordo com o artigo 228 da Lei das S/A, fusão consiste numa operação de reorganização societária, e, da mesma forma que a incorporação, numa concentração de empresas, sendo que neste caso específico, duas ou mais empresas se unem para formar uma sociedade nova, extinguindo-se as entidades fusionadas (sucedidas) (BRASIL, 1976). Neste processo, as empresas sucedidas, as fusionadas, subscrevem e integralizam capital na sucessora, a fusionadora. Apresentam-se as seguintes características:

- a) Dissolução: as empresas paralisam suas atividades para que se processe a fusão;
- b) Constituição: obrigatoriamente, neste caso de reorganização, haverá a criação de uma empresa, a sociedade nova;
- c) Extinção: as empresas fusionadas (sucedidas) são extintas, baixando suas personalidades jurídicas;
- d) Liquidação: na fusão, também, inexistente a necessidade de transformar ativos em dinheiro para pagar compromissos (passivos).

Trata-se de fusão, a operação que reúne as características referidas.

III) Cisão

Este último caso de reorganização societária está disciplinado no artigo 229 da Lei das S/A, e, diferentemente dos dois primeiros, configura-se numa desconcentração de empresas, podendo ocorrer de modo parcial ou integral.

Na cisão parcial, tem-se que uma empresa transfere parcela de seu patrimônio para uma ou mais sociedades constituídas para este fim ou já existentes, ficando com o restante do acervo (BRASIL, 1976). Neste tipo de cisão, a empresa sucedida, a cindida, subscreve e integraliza capital na sucessora, a cindidora. As características na cisão parcial são:

- a) Dissolução: as empresas cessam suas atividades para que se promova a cisão parcial;

- b) Constituição: pode ou não haver criação de empresas, dependendo se a sociedade sucessora está sendo constituída para este fim ou ela já existe;
- c) Extinção: não ocorre baixa de personalidade jurídica, por se trata de cisão com versão parcial do acervo patrimonial;
- d) Liquidação: não ocorre na cisão parcial, já que do mesmo modo que nos demais casos, não faz necessária a quitação de obrigações.

Por outro lado, na cisão integral, tem-se a transferência total do acervo patrimonial de uma empresa, que será extinta, para duas ou mais sociedades constituídas para este fim ou já existentes (BRASIL, 1976). Nesta espécie de cisão, ocorre a versão total do acervo, ou seja, a empresa sucedida, a cindida, subscreve e integraliza todo seu patrimônio para o capital das sucessoras. As características na cisão integral são:

- a) Dissolução: as empresas paralisam as atividades para que se realiza a cisão integral;
- b) Constituição: pode ou não haver, dependendo se a sociedade sucessora está sendo criada a partir do processo ou já existe;
- c) Extinção: ocorre, já que se tem uma versão integral do acervo patrimonial da sucedida;
- d) Liquidação: não ocorre em qualquer dos tipos de reorganização, pois, inexistente a necessidade de transformar ativos em dinheiro para quitar passivos.

De acordo com o abordado nos diversos casos, faz-se essencial salientar que seja qual for o processo de reorganização societária, sempre haverá dissolução, que, apenas, consiste, conforme estabelece o artigo 206 da Lei das S/A, na cessação das atividades das empresas envolvidas. Outro ponto que pode ser generalizado para todos os eventos compreende a inexistência de liquidação de empresas, que de acordo com o artigo 208 da lei das S/A, corresponde a conversão de ativos em dinheiro com o intuito de quitar passivos. Nos casos de reorganização não há a necessidade de liquidar dívidas.

Finalizando, ressalta-se a importância de adequado entendimento das características que envolvem cada espécie de reorganização societária, de modo a facilitar a compreensão dos aspectos que demandam procedimentos para cada evento.

4.3.2.6 Caracterização do ato oneroso e não oneroso

Conforme a legislação tributária, o ITBI incide sobre atos onerosos. Com efeito, quando houver, numa transação imobiliária, a intenção de subscrever e integralizar capital social de uma empresa, tem-se onerosidade, estando-se diante da possibilidade de imunidade tributária, que se trata de não incidência qualificada constitucional.

Neste contexto, fica a indagação: quando se tem um ato oneroso ou não oneroso na constituição e expansão de empresas, assim como nos eventos de reorganização societária?

Primeiramente, salienta-se que o ato sempre será oneroso nas criações e crescimento de organizações, pois obrigatoriamente para que ocorram haverá subscrição e realização de capital.

Por sua vez, nas reorganizações societárias, deve-se ficar atento à existência de participação societária entre as pessoas jurídicas envolvidas na operação.

No caso de não existir participação societária na sucedida, trata-se de ato oneroso, pois o imóvel transferido adentrará o acervo patrimonial da adquirente por meio do capital social, em decorrência da subscrição e realização. Isto é exatamente a onerosidade, a elevação do capital social da sucessora.

Contudo, caso haja participação societária entre as pessoas jurídicas envolvidas na operação, estar-se-á diante de ato não oneroso nos processos de reorganização societária, pois quando o patrimônio líquido da sucedida for vertido para o acervo patrimonial da sucessora, o valor não comporá o capital social, e sim, será eliminado com a correspondente participação societária. Isto se configura em não onerosidade, pois não aumenta o capital da adquirente. Neste contexto, não se pode cogitar falar de imunidade tributária, existindo, unicamente, uma não incidência simples ou pura. Ante o exposto, o preposto de contribuinte deve ter conhecimento desta diferenciação, de modo que possa protocolar corretamente o pleito.

Faz-se relevante ressaltar que, em eventos não onerosos, a não incidência simples se restringe ao valor do bem que foi incorporado ao patrimônio da sucessora, com a baixa da participação societária. Com efeito, faz-se devida a exação de ITBI sobre a parcela que superar o valor não oneroso, por se trata de parcela onerosa, por não dizer respeito à mensuração do haver imobiliário que adentrou ao acervo patrimonial, com a conseqüente eliminação do investimento.

Por fim, informa-se que nos eventos não onerosos não cabe averiguar a receita preponderante.

Quando o caso é oneroso, analisa-se a receita preponderante, pois se trata de não incidência qualificada, cuja norma que a qualifica é a Constituição Federal (não incidência qualificada constitucional), a qual estabelece como exigência para o reconhecimento do benefício que a atividade preponderante da empresa não seja imobiliária. No entanto, sendo o caso de ato não oneroso, por consistir numa não incidência simples ou pura, inexistente norma alguma que estabeleça requisitos a serem atendidos, como o ramo de atuação da entidade.

4.3.2.7 *Distinção entre fusão e joint venture societária*

Fusão, como anteriormente abordado, trata-se de operação de reestruturação societária, mais precisamente de concentração de empresas, na qual duas ou mais empresas se unem para formar uma sociedade nova, que as sucederá em créditos e débitos, extinguindo-se as entidades fusionadas (sucedidas) (BRASIL, 1976).

Por outro lado, *joint venture*, conforme Neves e Vinceconti (2013), consiste num empreendimento, que pode ser societário, quando for necessário, para realizar o negócio, a constituição de uma empresa, ou contratual, no qual o negócio venha a se consumir com contrato, sem a necessidade de se criar entidade para realizar a empreitada.

Diferenciando os dois processos, enquanto na fusão, as sociedades participantes do processo são extintas, deixando de existir no cenário jurídico, na *joint venture*, quando societária, não há extinção de qualquer das sociedades envolvidas. Com outros termos, pode-se dizer que na fusão estão presentes: dissolução (que consiste em cessar as atividades), constituição (pois será criada uma sociedade) e extinção (pois as empresas envolvidas são extintas). Este último item, diferencia a fusão da *joint venture* societária, pois nesta, inexistente.

Exemplifica-se, à época que as empresas de bebidas “Antártica” e “Brahma” criaram a “AMBEV”, visando adentrar o mercado internacional, foi muito divulgado que as empresas estavam promovendo uma fusão. Pelo que foi esclarecido, nota-se que não se tratou de reorganização, mas, sim “*joint venture*” societária. Citando-se exemplo corretamente divulgado de *joint venture*, tem-se a união econômica ocorrida entre a Volkswagen e a Ford, entre 1987 e 1996, visando a constituição de um “gigante das montadoras”, a Autolatina. Esta *joint venture*, porém, não perseverou, tendo atingido o seu fim há mais de duas décadas.

Isto representa uma certa distinção no tocante às regras do ITBI. Enquanto, na *joint venture* societária ocorre, apenas, subscrição e integralização de capital em decorrência, unicamente, da constituição de uma sociedade nova; na fusão, há subscrição e realização de capital devido a processo de reorganização societária.

4.3.2.8 Extinção parcial (*desincorporação*) e extinção (*integral*)

Inicialmente, observe-se o artigo 298 do CTM, que trata da desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica:

Art. 298. O Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI) não incide sobre a transmissão de bens e direitos, quando for:

I - realizada para incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica, em pagamento de capital nela inscrito;

II - decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica;

III - decorrente de desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos, na forma do inciso I deste artigo, relativamente aos mesmos alienantes.

Percebe-se que a norma municipal está em acordo com o artigo 36 do CTN.

Compare-se:

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;

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.

Ressalta-se a consonância, por se identificar que o artigo 156 da CF/88 não estende a benesse à redução de capital, que seria a desincorporação. Observe-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 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 decorrentes 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; [...] (BRASIL, 1988).

Com outros termos, a norma que deveria reconhecer a espécie de imunidade, por se tratar de uma não incidência qualifica constitucional, não a identifica como hipótese de não incidência tributária.

Apesar da falha constitucional evidenciada, a doutrina e, principalmente, a jurisprudência tem entendido estar qualquer forma de extinção, parcial (*desincorporação*) e integral, na alçada da imunidade tributária.

Observe-se uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina sobre a desincorporação:

DIREITO TRIBUTÁRIO. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RETIRADA DE SÓCIO COM A DESINCORPORAÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE ITBI. IMUNIDADE DISCIPLINADA NO ART. 156, § 2º, I, DA CF, E NO ART. 36, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. SENTENÇA MANTIDA. “Nos termos do art. 156, § 2º, I, da Carta Magna, é assegurada a imunidade tributária nas operações de transmissão de bens imóveis de sócios para a formação do capital social da empresa, bem como nas hipóteses de transmissão de bens em decorrência da fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, desde que a atividade preponderante do seu destinatário não seja a compra e venda, a locação ou o arrendamento mercantil de bens imóveis. Caso em que tal regra de imunidade é assegurada quando da redução do capital social, com a desincorporação de bem imóvel de sua propriedade, mediante a sua transmissão aos sócios da empresa. [...]” (Ap. Cív. n. 70026536433, Décima Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Elaine Harzheim Macedo, Julgado em 27/11/2008) (Ap. Cív. 70026536433, Caxias do Sul, rela. Desa. Elaine Harzheim Macedo, j. 27-11-2008). RECURSO DESPROVIDO. (TJSC, Apelação Cível n. 2009.031074-0, de São Miguel do Oeste, rel. Des. Vanderlei Romer, j. 14-07-2009).

O evento, no entendimento jurisprudencial, correspondente a uma redução de capital social, denomina-se extinção parcial da sociedade. Neste sentido, Carrazza (2019) elucida que a redução de capital consiste numa extinção parcial da sociedade.

Na compreensão do autor, tem-se que na extinção da sociedade ocorre a redução integral do capital social, restituindo aos sócios o patrimônio que fora agregado na constituição da empresa, de modo que cada participante receba, em conformidade com o quantitativo de ações que detinha, a parcela do acervo líquido correspondente. Por outro lado, na redução do capital societário, identifica-se caminho idêntico, mas, com uma restituição, apenas, parcial do acervo patrimonial. O autor, ainda, enfatiza que a redução perfaz um processo similar ao da extinção da entidade, na qual cada parcela dos direitos patrimoniais da pessoa jurídica retorna ao patrimônio de sócios ou acionistas. Os participantes retroagem a situação anterior à capitalização, em relação à propriedade de seus ativos.

Portanto, entende-se que a desincorporação de capital da pessoa jurídica, desde que os bens retornem aos mesmos alienantes, está amparada pela benesse constitucional, visto que ocorre uma redução do capital da pessoa jurídica ocasionando uma extinção parcial da sociedade.

Percebe-se assim, mesmo que o texto constitucional não tenha sido explícito em relação à extinção da pessoa jurídica, que, do mesmo modo que cabe a não incidência de ITBI

na agregação de bens imóveis, o benefício, no efeito reverso, isto é, na desincorporação destes mesmos bens, retornando ao sócio (proprietário anterior) em pagamento de suas quotas, encontra amparo na CF/88. Enfatizando, tal situação, Carrazza (2019) afirma que essa concepção não encontraria guarida apenas se houvesse disposição constitucional expressa em sentido contrário, o que não existe.

Ante o exposto, tanto na extinção integral, como na parcial (desincorporação), não há cobrança do ITBI caso fique identificado que o imóvel foi atribuído, em sua saída, ao mesmo subscritor que com ele realizou o capital social da organização, conforme o artigo 36, parágrafo único, do CTN (BRASIL, 1966).

Neste caso, na empresa em que haverá a retirada de sócio, deve-se providenciar o levantamento de ativos, de modo a discriminar o valor da restituição devida a ser paga por quotas sociais correspondentes, consideradas as unidades imobiliárias outrora integralizadas em pagamento de suas quotas sociais.

Nesta conjuntura, a SEFIN, por meio do corpo de auditoria, precisa identificar se, na extinção ou desincorporação, o imóvel atribuído ao postulante do benefício corresponde àquele que fora utilizado por ele para subscrever e realizar o capital da sociedade, e que, à época, houvera sido acobertado pela benesse constitucional. Caso haja a constatação, na retirada, da mesma forma que na integralização, caberá o enquadramento.

4.3.2.9 *Sucessão hereditária: holding familiar*

A sucessão hereditária pode ser feita tanto em vida, como após a morte de um indivíduo, desde que atenda adequadamente à legislação, inclusive tributária. Com outros termos, do mesmo modo como se faz devida a exação do ITCMD na transmissão de imóveis aos herdeiros pelo falecido, deve ocorrer a tributação do ITBI, quando, em vida, por meio da constituição de empresa, com a subscrição e realização de capital, tenha-se o interesse de transferir haveres a filhos, ou qualquer outro familiar. Portanto, não há espaço algum para exoneração tributária.

Neste sentido, conforme Harada (2016), percebe-se que o repasse de bens em vida fez surgir novo esboço fiscal intencionado em ludibriar o Fisco Municipal. Trata-se de uma forma ilícita, espécie de elusão fiscal, que consiste em simulação de negócio jurídico com o objetivo de não recolher impostos. No caso específico da sucessão hereditária, um indivíduo, em vida, resolve repassar imóveis aos herdeiros. Para isto, constitui uma empresa, subscrevendo

e realizando o seu capital com os imóveis que deseja transferir aos descendentes. Estando a empresa constituída, ele cede as cotas de capital correspondentes aos imóveis para os herdeiros, que passam a ser donos dos bens, por intermédio da pessoa jurídica. Tem-se uma *holding* familiar.

Com a manobra, as pessoas envolvidas buscam se livrar da tributação do ITCMD na partilha dos bens imóveis, por ocasião do inventário do “de cujus”, na alíquota de 8% (oito por cento), assim como, em vida, do tributo municipal, a 3% (três por cento) ou 4% (quatro por cento) na transação imobiliária para realização de capital na constituição da empresa, por meio de processo de pedido de não incidência tributária de ITBI, protocolado na SEFIN.

Entretanto, identificou-se, por meio dos processos analisados, que a auditoria da SEFIN ao analisar, nesse tipo de evento, a documentação apresentada, vem constatando que as empresas constituídas permanecem inativadas, ou seja, sem atividade econômica alguma, e, ainda, fazem evidenciar, no ato constitutivo, que a atuação consiste na administração de imóveis próprios. Como consequência, o despacho da autoridade tributária tem sido firme no sentido de enquadrar o evento como simulação de negócio jurídico, posicionando-se pelo indeferimento do pleito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As espécies de não incidência tributária elencadas na Constituição Federal, dentre as quais destaca-se a do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), consistem em benefícios fiscais que visam, resguardar pessoas, bens ou eventos do alcance do poder arrecadatório do Estado, em suas três dimensões: União, Estados e Municípios. Com outras palavras, o legislador constituinte ao elaborar a Lei Magna, observou que a ânsia governamental direcionada a angariar recursos para o Erário, carecia de limitações protetivas (exoneração). A imunidade tributária do ITBI na criação ou expansão de empresas, ou mesmo em reorganizações societárias, seria uma dessas salvaguardas constitucionais, necessárias à promoção do crescimento econômico do país, e, em consequência, à geração de mais oportunidades de trabalho.

Todavia, a não incidência do imposto municipal, como foi bem colocado por França (2019), e constatado no estudo, está envolvida em gradações jurídicas e contábeis propiciadoras de dificuldade para a devida compreensão dos assuntos pertinentes ao tema, assim como operacionalização processual. Ante o exposto, na pesquisa, intencionou-se alcançar a abrangência dos fatos relacionados à benesse, de modo a elaborar conteúdos que tivessem importância teórica e prática para as pessoas envolvidas.

Nesta conjuntura, acredita-se ter sido consumado o objetivo geral do estudo, pois se elaborou dois produtos tecnológicos: modelo de fluxo processual e material didático e instrucional, no intuito de propor aos contribuintes, por meio de seus prepostos, e às autoridades fiscais do município de Fortaleza, mais eficiência no processamento dos pleitos de não incidência de ITBI, assim como uma alavancagem na expertise sobre as diversas abordagens.

Salienta-se que a consumação se deu pela concretização dos objetivos específicos, pois: 1. Por meio de coleta de dados primários, especificamente questionário, averiguou-se o nível de conhecimento dos prepostos de contribuintes e de servidores fazendários que atuam, direta ou indiretamente, com o imposto municipal, sobre as questões que envolvem o tema do estudo; 2. A partir de coleta de dados secundários, no caso de informações que propiciaram a identificação da rotina processual existente, conseguiu-se propor um novo modelo de fluxo processual ou esquema de análise e despacho de processos referentes ao pleito de não incidência de ITBI, intencionando gerar maior celeridade processual; e (3) Também, por meio da coleta de dados secundários, processos fiscais despachados no Órgão, nos períodos de 2016 a 2020, investigou-se as razões do indeferimento e deferimento parcial dos pedidos de não incidência de ITBI no município de Fortaleza, e, em consequência, abordou-se, com a elaboração de

material didático e instrucional, os critérios jurídicos e contábeis inerentes e adotados pelo Fisco Municipal.

Em relação ao primeiro objetivo específico da pesquisa, percebe-se, com as notas obtidas no questionário aplicado a prepostos de contribuintes (advogados e contadores) e servidores fazendários (auditores fiscais), respectivamente, 3,8 (três inteiros e oito décimos) e 6,0 (seis inteiros), que o nível dos profissionais envolvidos com as espécies de exonerações tributárias analisadas, não incidência qualificada e simples, não está adequado. Ante o exposto, sugere-se à SEFIN que propicie cursos e treinamentos, assim como divulgue, no *site* do Órgão, mais informações sobre a tributação e não incidência de ITBI, principalmente as decorrentes dos assuntos abordados e resultados alcançados neste estudo.

Nesta avaliação, a pesquisa detectou que os prepostos de contribuintes tiveram maior pontuação, com *i-pontC* 90/150, nos conteúdos abordados nas questões P2 e P3, quando 9 (nove) dentro do grupo de respondentes demonstraram conhecer, respectivamente, do Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 796.376, que possibilitou a cobrança tributária sobre o excedente de uma avaliação imobiliária e do prazo de averiguação da atividade preponderante.

Por outro lado, em relação às respostas colhidas dos servidores fazendários, tiveram pontuação cheia, ou seja, todos os pesquisados responderam corretamente as indagações das questões P2 e P6, que abordaram, respectivamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 796.376 e a base de cálculo do tributo municipal. As questões P3 e P8, também, merecem destaque, pois acusaram *i-pontA* 130/150, dos 15 (quinze) participantes, 13 (treze) responderam corretamente aos questionamentos sobre o prazo de mensuração da atividade preponderante, e elusão fiscal no processo de não incidência de ITBI.

Quanto às indagações que geraram maior dificuldade de posicionamento aos respondentes, o estudo identificou, no caso dos prepostos de contribuintes, o menor acerto na P4, com *i-pontC* 20/150, onde quase a totalidade dos pesquisados demonstrou desconhecer que receitas devem ser consideradas na identificação da atividade preponderante de uma empresa. Na sequência, aparece a questão P1, com *i-pontC* 30/150, quando somente 3 (três) dos 15 (quinze) participantes responderam devidamente sobre a distinção entre protocolar um pedido de não incidência de ITBI simples e de não incidência qualificada, justamente por ausência de entendimento em que consistem ato oneroso e não oneroso.

São merecedoras, também, de realce negativo, com *i-pontC* 40/150, as questões P7 e P10, que abordaram, respectivamente, a identificação de ato não oneroso nas operações de

não incidência de ITBI e como a auditoria deve analisar a permuta no processo de exoneração do tributo municipal.

Quanto às respostas colhidas dos servidores fazendários que tiveram baixo acerto, liderou, da mesma forma como ocorreu no questionário respondido por prepostos de contribuintes, a questão P4, com *i-pontA* 20/150, onde, apenas 2 (dois) dos 15 (quinze) participantes detém conhecimento sobre que espécies de receitas entram na identificação da atividade preponderante da empresa, no intuito de que seja reconhecida a não incidência tributária.

Na segunda posição, ênfase para questão P1, que, com *i-pontA* 30/150, evidencia que um número reduzido de servidores ignora a distinção a respeito do protocolo de pedido de não incidência de ITBI simples e não incidência qualificada (imunidade).

Na sequência, detectou-se a questão P7, *i-pontA* 40/150, que indagou sobre a identificação do ato não oneroso nas operações de não incidência de ITBI.

Finalizando, dentre os destaques pelo baixo nível de acerto, identificou-se a questão P5, que indagou sobre o momento do fato gerador de ITBI, de modo que uma entidade protocolo, adequadamente, pedido de não incidência para o imposto. Nesta, obteve-se *i-pontA* 50/150, com 5 (cinco) acertos dentro do universo dos servidores respondentes.

Por sua vez, quanto ao segundo objetivo específico, a proposta apresentada no estudo para o aperfeiçoamento do fluxo de processos sugere melhoria na celeridade processual, de modo a gerar maior eficiência operacional para a SEFIN, dando aos contribuintes, a sensação de resposta aos seus pleitos num menor espaço de tempo.

A deficiência identificada na operacionalização do trâmite dos processos se estendeu desde a inexistência de célula individualizada para atendimento aos ofícios inerentes ao ITBI e IPTU, o que pode comprometer o nível de comando gerencial; a não existência de um Núcleo de Informações Processuais (NIP) em cada célula, dada a incapacidade de um único núcleo atender às diversas demandas da Fazenda Pública, com a necessária eficiência e celeridade. E, por fim, a inexistência de profissionais nos setores referidos, devidamente capacitados, para atender, de modo eficiente, os diversos ofícios.

Ante o exposto, o caminho proposto para a elevação da serventia processual foi delineado, primeiramente, pelo desmembramento da Célula de Gestão de Tributos Imobiliários (CETIM), passando a gestão tributária a ser estruturada com células específicas para cada imposto incidente sobre imóveis: Célula de Gestão do ITBI (CEGE-ITBI) e Célula de Gestão do IPTU (CEGE-IPTU). Como segunda medida, sugere-se a instituição de Núcleo de

Informação Processual (NIP) em cada célula de gestão de tributos, para que o saneamento de processos ocorra constantemente, e de modo ágil. Ainda, propõem-se a alocação e capacitação devida de servidores nas diversas células, para que a SEFIN, a partir de um contingente de pessoal adequado e, devidamente, treinado, consiga melhor operacionalizar a máquina, com maior especialização e procedimentos eficazes, propiciando mais eficácia.

Em relação ao terceiro e último objetivo específico, o estudo conseguiu identificar as razões do indeferimento ou deferimento parcial dos processos de não incidência tributária de ITBI, no período de 2016 a 2020. Dentre eles, destacaram-se a cobrança sobre o excedente da avaliação imobiliária e a verificação da preponderância da receita operacional, com respectivamente, 77,52% (setenta e sete por cento e cinquenta e dois centésimos) e 18,09 (dezoito por cento e nove centésimos) dos processos analisados. Cabe ressaltar que a cobrança sobre o excedente da avaliação começou a ser realizada no Órgão no período de 2017, ou seja, bem antes do Acórdão do STF que respaldou o posicionamento. Indicativo que as posturas adotadas no Fisco estão em consonância com políticas avançadas de arrecadação. Aproveitou-se, para a partir dos motivos dos despachos dos processos, produzir um material didático e instrucional, abordando os critérios jurídicos e contábeis relacionados com o tema. O produto servirá de consulta a todos que tenham interesse nos conhecimentos pertinentes ao processo de não incidência de ITBI.

Em decorrência, como resultado das análises procedidas, produziu-se dois produtos tecnológicos, modelo para o fluxo processual e material didático e instrucional visando propiciar melhoria no nível de conhecimento dos profissionais envolvidos e nos procedimentos processuais adotados, de modo a trazer benefícios operacionais para a Fisco, assim como para os contribuintes.

Ressalta-se que os critérios jurídicos e contábeis previstos na legislação tributária e em decisões de tribunais foram, devidamente, atendidos pelas normas e práticas adotadas pelo Fisco do município de Fortaleza. A única discordância que havia dizia respeito as possibilidades de fato gerador para o ITBI, pois o CTM, no artigo 297, discorria sobre 7 (sete) hipóteses de incidência tributária, por sua vez o artigo 34 do CTN apresentava, apenas, 3 (três) eventos, no caso: a própria transmissão, os direitos de transmissão (exceto de garantias) e a cessão dos direitos de transmissão. No entanto, a falha normativa foi corrigida com a reforma do CTM, introduzida pela Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021.

Em relação à análise dos dados, fez-se o uso do *framework* de Scholes e Wolfson (1992), aplicável às pesquisas tributárias, e elaborado sob três focos de análise: o imposto (*all*

taxes), as pessoas participantes (*all parties*) e os gastos envolvidos (*all costs*). Assim, buscou-se com a técnica referida uma adequada análise e exposição dos resultados, consumando os objetivos específicos da pesquisa.

Quanto às limitações da pesquisa, enfatiza-se os escassos estudos existentes sobre o ITBI, principalmente, de sua não incidência tributária. Restringiu a presente pesquisa, também, a quase inexistência de processos fiscais despachados na SEFIN no ano de 2016, devido, não haver, à época, posicionamento do Órgão quanto à cobrança sobre o excedente da avaliação imobiliária. Outro ponto limitante decorreu do pequeno contingente de prepostos de contribuintes, advogados e contadores, ante o quantitativo de processos perquiridos, no período de 2016 a 2020, de não incidência de ITBI.

Por sua vez, em relação ao valor acadêmico do estudo, fez-se a revisão da teoria jurídica e contábil inerente ao tema, assim como se comprovou a adoção devida dos procedimentos adotados pela SEFIN no processo de não incidência de ITBI, sinalizando posicionamentos que podem ser compartilhados com as administrações tributárias de outros municípios. Ressalta-se, também, que a pesquisa terá valia para os profissionais ligados ao segmento de estudo, tanto do Fisco, como dos contribuintes demandantes, estendendo-se a profissionais e estudantes em geral.

Enfatiza-se que a sintonia das práticas adotadas na SEFIN com a legislação que trata da não incidência de ITBI foi responsável, segundo Lima, et al (2021), pela mudança do contexto no qual o Órgão estava inserido em relação ao tributo municipal e, que representava perdas arrecadatórias. Contudo, identifica-se com a pesquisa que melhorias podem ser adotadas por meio dos produtos desenvolvidos: modelo de fluxo processual e material didático e instrucional, no intuito de promover o aperfeiçoamento do processo de não incidência de ITBI, visando proporcionar à Fazenda uma alavancagem maior na arrecadação, e, aos contribuintes, um conhecimento adequado da legislação e do trâmite processual, de modo que se tenha uma tomada de decisões mais eficiente, de acordo com um planejamento adequado.

Por fim, sugere-se, a partir da temática dessa pesquisa, o desenvolvimento de outros estudos, com foco no planejamento tributário, que envolva, além do ITBI, os demais tributos municipais, considerando-o como elemento relevante ao planejamento estratégico e à gestão estratégica de fazendas municipais.

REFERÊNCIAS

AUGUSTO, C. A.; SOUZA, J. P. de; DELLAGNELO, E. H. L.; E. CARIO, S. A. F. Pesquisa Qualitativa: rigor metodológico no tratamento da teoria dos custos de transação em artigos apresentados nos congressos da Sober (2007-2011). **RESR**, Piracicaba-SP, Vol. 51, Nº 4, p. 745-764, Out/Dez 2013.

BEACH, D.; PEDERSEN, R. **Process-tracing methods: foundations and guidelines**. Ann Arbor (MI): university of michigan press, 2013.

BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF, 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm#art2045. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Institui a nova Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3/93**. Brasília, DF, 1993. Instituiu o fato gerador presumido. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. **Lei das Sociedades por Ações**. Brasília, DF, 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. **Pronunciamento CPC 00 (R2)**, que trata da estrutura conceitual para relatório financeiro. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. **Resolução CFC 2019/NBCTGEC**, que aprovou o pronunciamento do CPC 00 (R2), que trata da estrutura conceitual para relatório financeiro. Brasília, DF, 2021. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_NBC_TG_COMPLETAS.pdf. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1.937.821 - SP (2020/0012079-1). **STJ**, [Brasília, DF], 24 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/09032022-Base-de-calculo-do-ITBI-e-o-valor-do-imovel-transmitido-em-condicoes-normais-de-mercado--define-Primeira-Secao.aspx> Acesso em: 02 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 796.376. Relator Ministro Marco Aurélio. **Jusbrasil**, [Brasília, DF], 15 de dezembro de 2020. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4529914&numeroProcesso=796376&classeProcesso=RE&numeroTema=796>. Acesso em: 22 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 627815. Relatora Ministra Rosa Weber. **Jusbrasil**, [Brasília, DF], 23 de maio de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806471/recurso-extraordinario-re-627815-pr-stf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros: 2019.

CARVALHO, P.B. **Curso de Direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

DOS SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio D.; MATINS, Eliseu; et al. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 4. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022.

FORTALEZA. **Lei complementar nº 159, 23 de dezembro de 2013**. Institui o Código Tributário do Município de Fortaleza. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/mr-legislacao/codigo-tributario-municipal>. Acesso em: 02 jun. 2019.

FRANÇA, A. L. G. **Reconhecimento de imunidade do ITBI no município de São Paulo**. 2019. 80 f. Dissertação (Mestrado profissional em Controladoria Empresarial) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019.

GREY, D. E. **Pesquisa no mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

HARADA, K. **ITBI - doutrina e prática**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

LIETZ, G. **Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework**. Working Paper, University of Munster, 2013.

LIMA, J. A. F.; MACHADO, M. V. V.; CABRAL, A. C. A; SANTOS, S. M. Processo de não incidência de ITBI-Intervivos na realização de capital por meio de imóveis no município de Fortaleza. *In: Congresso UFU de Contabilidade*, 4, Uberlândia, Minas Gerais, 2021. Disponível em: <https://eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/contufu2021.completo0052.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2022.

LIMA JUNIOR, E. B. OLIVEIRA, G. S.; SANTOS, A. C. O; SCHNEKENBERG, G. F. L. Análise documental como percurso metodológico na pesquisa qualitativa. **Cadernos da Funcamp**, v. 20, n. 44, p. 36-51, 2021.

- MACEDO, J. A. O. **ITBI Aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. 2009. 244 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MACHADO SEGUNDO, H. B. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MAIA, A. C. B. **Questionário e entrevista na pesquisa qualitativa: elaboração, aplicação e análise de conteúdo** – Manual Didático. São Carlos: Pedro & João Editores, 2020. 52p.
- MARCHESI, R. F.; ZANOTELI, E. J. Estado da arte da pesquisa em agressividade fiscal. **RCGC-UFF**, Niterói/RJ, v.1, n.1, p. 42-58, jan-jun. 2018.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15 ed., São Paulo: Atlas, 2009.
- MAZZA, A. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- NEVES, Silvério das Neves e VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**. 17ª Ed. São Paulo: Frase Editora, 2013.
- PATIAS, N. D.; HOHENDORFF, J. V. Critérios de qualidade para artigos de pesquisa qualitativa. **Psicol. estud.**, v. 24, e43536, p. 1-14, 2019.
- PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S. de. **Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar**. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 25, n. 3, p. 57-71, 2006.
- REZENDE, F. O pluralismo inferencial na ciência política pós-kkv (2005- 2015): argumento e evidências. **Revista Política Hoje**, v. 26, n. 1, p. 241-277, 2017.
- RHODEN, J. L. M.; ZANCAN, S. A perspectiva da abordagem qualitativa narrativa de cunho sociocultural: possibilidade metodológica na pesquisa em educação. **Educação**, v. 45, n. 1e61/ p. 1–22, 2020.
- SÁ, A. L. de; HOOG, W. A. Z. **Corrupção, fraude e contabilidade**. 6. ed. Revista e atualizada. Curitiba: Juruá, 2017.
- SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.
- SAMPIERI, R.; COLLADO, C.; LUCIO, M. **Definições dos enfoques quantitativo e qualitativo, suas semelhanças e diferenças**. Porto Alegre, RS: Penso, 2013.
- SÁTYRO, N. G. D.; D’ALBUQUERQUE, R. W. O que é um Estudo de Caso e quais as suas potencialidades? **Revista Sociedade e Cultura**, v. 23, p. 1-33, 2020.

SCHOLLES, M. S.; WOLFSON, M. A. **Taxes and business strategy: a planning approach.** New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1992.

SCHOLLES, M. S.; WOLFSON M. A.; ERICKSON M.; MAYDEW E. L.; SHEVLIN, T. **Taxes and Business Strategy: A Planning Approach,** Prentice-Hall, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 2002

SCHOLLES *et al.* **Taxes and Business Strategy: A Planning Approach.** 4 Ed., Prentice-Hall Inc., Upper Saddle River, NJ, 2009.

SHEVLIN, T. J. A Critique of Plesko's 'An Evaluation of Alternative Measures of Corporate Tax Rates'. October, 1999. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=190436>. Acesso em: 14 jan. 2022.

SILVA, C. R. M. da; CRISÓSTOMO, V. L. Gestão fiscal, eficiência da gestão pública e desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 4, p. 791-801, 2019.

TONETTO, L. M; BRUST-RENCK, P. G.; STEIN, L. M. Perspectivas Metodológicas na Pesquisa Sobre o Comportamento do Consumidor. **Psicologia: Ciência E Profissão**, v. 34, n. 1, p. 180-195, 2014.

UTZIG, M. J. S.; MAGRO, C. B. D.; ZANELLA, G.; FREITAS, E. J.; DITTADI, J. R. Taxa de imposto efetiva sobre a renda nas empresas do mercosul. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 19, n.2, p. 56 - p. 57, mai/ago., 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G. M. Disclosure e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança. **Informação & Informação**, v. 20, n. 3, p. 113, 2015.

APÊNDICES

APÊNDICE – QUESTIONÁRIO

P1 Considerando que o responsável por uma pessoa jurídica deseje protocolar um processo de não incidência tributária para o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de modo que pleiteie corretamente o benefício, qual a diferença em se apresentar um pleito de não incidência de ITBI simples e um de não incidência de ITBI qualificada?

- A não incidência simples diz respeito à imunidade tributária. Já a qualificada se vincula à isenção.
- Tem-se um pleito de não incidência simples quando as transações imobiliárias correspondem a atos não onerosos. Por sua vez, a qualificada diz respeito a atos onerosos.
- A não incidência simples diz respeito às imunidades e isenções tributárias.
- Identifica-se um pleito de não incidência simples nas transações imobiliárias, independentemente de corresponderem a atos onerosos ou não onerosos
- Não identifico a distinção.

- Em relação à indagação, observa-se que o pleito de não incidência simples ocorre quando as transações imobiliárias correspondem a atos não onerosos. Por sua vez, o pedido de não incidência qualificada, ou seja, imunidade, ocorre em atos onerosos.

P2 Você está informado sobre o Acórdão do Supremo Tribunal Federal - STF, no RE 796.376? Suponha-se que uma empresa “A” subscreveu e integralizou o capital da empresa "B" com um imóvel que está registrado em sua contabilidade por R\$ 10 milhões. No entanto, a avaliação imobiliária, feita pelo Fisco Municipal, após a empresa "B" protocolar pedido de não incidência de ITBI, apurou, para o bem requerido, o valor venal de R\$ 15 milhões. Em consequência do posicionamento do STF sobre o assunto, qual deve ser a base tributária para a cobrança de ITBI?

- Sim. Não existe base tributária, pois todo o valor de R\$ 15 milhões está abrangido pelo benefício da imunidade tributária - Não Incidência de ITBI.
- Sim. A base deve ser R\$ 15 milhões, pois, nesse caso, não é devida a benesse da imunidade.
- Sim. A base deve ser R\$ 10 milhões, pelo fato do valor da avaliação ter superado o valor contábil do bem.

Sim. A base deve ser, apenas, R\$ 5 milhões, já que R\$ 10 milhões estão acobertados pela imunidade.

Não. Desconheço o Acórdão do STF.

- Com o entendimento do STF, dado a conhecer por meio do Acórdão no Recurso Extraordinário nº 796.376, avalizou-se os despachos que a Secretaria das Finanças de Fortaleza, desde 2017, vinha emitindo nos pedidos de não incidência de ITBI. Na questão se buscou evidenciar uma situação prática para a medida. Ante as informações, a base de cálculo do imposto municipal deverá ser a parcela que suplantou o valor do imóvel incorporado ao acervo patrimonial da adquirente, ou seja, R\$ 5 milhões, pois R\$ 10 milhões estão acobertados pela não incidência tributária.

P3 Na mensuração da atividade preponderante da empresa, no intuito de identificar se decorre da compra e venda de bens imóveis e direitos relacionados, locação de desses bens ou arrendamento mercantil, deve-se considerar como prazo de averiguação pela auditoria fiscal?

A medição deve ser aferida, apenas, nos 12 meses anteriores e posteriores à época da aquisição. No entanto, caso a entidade adquirente venha a iniciar o seu empreendimento após a aquisição, ou no prazo inferior a 12 meses dela, a apuração será procedida nos 24 meses seguintes à data referida.

A medição é apurada nos 3 anos anteriores e posteriores à época da aquisição. No entanto, caso a entidade adquirente venha a iniciar o seu empreendimento após a aquisição, ou no prazo inferior a 3 anos dela, a apuração será procedida nos 4 anos seguintes à data referida.

A medição deve ser feita nos 24 meses anteriores e posteriores à época da aquisição. No entanto, caso a entidade adquirente venha a iniciar o seu empreendimento após a aquisição, ou no prazo inferior a 24 meses dela, a apuração será procedida nos 24 meses seguintes à data referida.

A medição é realizada nos 24 meses anteriores e posteriores à época da aquisição. No entanto, caso a entidade adquirente venha a iniciar o seu empreendimento após a aquisição, ou no prazo inferior a 24 meses dela, a apuração será procedida nos 36 meses seguintes à data referida.

Desconheço a precisão dessa medição.

- De acordo com a legislação tributária, a medição da atividade preponderante da adquirente deve ser realizada nos 24 meses anteriores e posteriores à época da aquisição. No entanto, caso a entidade adquirente venha a iniciar o seu empreendimento após a aquisição, ou no prazo inferior a 24 meses dela, a apuração será procedida nos 36 meses seguintes à data referida.

P4 Excetuando-se o caso de a atividade preponderante da adquirente ser imobiliária, a subscrição/realização de capital no intuito de constituir uma entidade, ou aumentar o seu capital social, ou mesmo, viabilizar uma reorganização societária, propicia uma não incidência “qualificada” ou “especial” de ITBI (imunidade tributária). Neste sentido, indaga-se quais tipos de receitas devem ser consideradas na identificação da análise da preponderância da atuação de uma sociedade, para efeito de ser acolhido pela auditoria fiscal o pleito de não incidência?

- Todas as receitas, operacionais e não operacionais.
- Apenas a receita bruta operacional.
- Todas as receitas operacionais, incluindo o ganho de capital.
- Rendas principais e acessórias, inclusive a oriunda da participação em outras empresas.
- A receita principal líquida e as demais receitas operacionais.

- No intuito de identificar a atividade preponderante da adquirente devem ser consideradas todas as rendas principais e acessórias, inclusive a oriunda da participação em outras empresas. Não entram na apuração o ganho de capital ou qualquer outra receita não operacional.

P5 Para que se protocole o pedido de não incidência de ITBI, faz-se devida a identificação adequada do fato gerador do ITBI. Sabe-se que o crédito tributário é lançado a partir da identificação da obrigação tributária, por meio de seu fato gerador. Ante o exposto, dada a importância de se identificá-lo corretamente para efeito de sua cobrança e determinação de sua alíquota, em que momento se observa o fato gerador do ITBI?

- Na época da subscrição e integralização de capital ou do protocolo de reorganização societária com a justificação.
- Na emissão do contrato de compra e venda ou da escritura para a transferência do bem.
- Quando o contribuinte procura o Fisco Municipal, pleiteando a imunidade tributária.

- () Ao registrar o imóvel em sua matrícula.
- () Em nenhuma das opções, anteriormente, citadas.

- Respalhada pela aplicação do conceito de “fato gerador presumido”, introduzido na legislação do imposto municipal pela EC nº 3/93, que incluiu o § 7º no artigo 150 da CF/88, a Secretária das Finanças de Fortaleza entende como sendo o fato gerador do ITBI a época da subscrição e integralização de capital ou do protocolo de reorganização societária com a justificação (AGE).

P6 Quando o contribuinte adentra na SEFIN, no setor de protocolo, com um pedido de não incidência de ITBI, ele declara, logicamente se baseando num documento legal, um valor para o bem imóvel que está sendo transmitido. De tal modo, que base de cálculo para o tributo deverá acolher o Fisco Municipal?

- () O valor declarado pelo contribuinte.
- (X) O valor venal da unidade imobiliária, ou seja, uma mensuração de mercado fixada pela administração tributária.
- () Pode ser aceito o valor apresentado pelo sujeito passivo, desde que menor que o da avaliação feita no Órgão.
- () O valor apresentado em laudo de avaliação emitido pelo contribuinte.
- () Desconheço qual seja a base de cálculo do tributo municipal.

- A base de cálculo do ITBI, de acordo com o artigo 303 do CTM, compreende o valor venal da unidade imobiliária, ou seja, a valor de mercado do bem apurado pela administração tributária. Este valor é estabelecido levando-se em apreço as normas referentes à avaliação imobiliária da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) ou instrumentos tecnológicos de mensuração. Neste sentido, mesmo com a decisão, em rito de recurso especial repetitivo (Tema 1.113), da 1ª Seção Superior Tribunal de Justiça (STJ), continua a base de cálculo do imposto municipal sendo o valor venal do imóvel, e caso o contribuinte apresente valor indevido, a administração municipal procederá ao ajuste por meio de processo administrativo de ofício.

P7 Sabendo-se que para incidência de imposto, faz-se necessária a existência de onerosidade na transação imobiliária, já que no caso dela inexistir, tem-se, apenas, uma

não incidência simples, indaga-se: quando se identifica um ato não oneroso nas operações de não incidência de ITBI?

- Quando a sucessora e sucedida compõe uma holding.
- Quando não existe participação de uma sociedade em outra envolvida na transação imobiliária.
- Quando a sucessora detém participação societária na sucedida.
- Quando as empresas envolvidas são partes relacionadas.
- Não tenho conhecimento desse tema.

- Nas reorganizações societárias, faz-se essencial observar, no intuito de entender devidamente o evento, a presença de participação societária entre as pessoas jurídicas envolvidas. Caso se identifique participação societária entre as pessoas jurídicas participantes da operação, estar-se-á diante de ato não oneroso, o que caracteriza, em vez de imunidade tributária, a não incidência simples ou pura, pois quando o patrimônio líquido da sucedida for vertido para o acervo patrimonial da sucessora não comporá o capital social, sendo baixado com a participação societária correspondente.

P8 Nos casos de elisão, elusão e evasão fiscal, a diferença reside na forma como a operação é realizada, estando em acordo ou desacordo com a legislação brasileira. A elisão fiscal compreende práticas lícitas. Por sua vez, a evasão e a elusão consistem em práticas ilícitas, algumas tipificadas no código penal, que sujeitam o infrator à punição. Perante à informação, quando se identifica a elusão fiscal nos processos de não incidência tributária de ITBI?

- Quando o contribuinte, por meio de um eficiente planejamento tributário, utiliza-se de meios lícitos para pagar menos imposto ou postergar a sua incidência.
- O contribuinte objetiva sonegar o tributo.
- Apresentação de esboço fiscal intencionando ludibriar o Fisco Municipal, por meio da simulação de negócio jurídico com o objetivo de não recolher impostos.
- Quando o contribuinte é acobertado pelo benefício da não incidência tributária do ITBI.
- Em nenhum dos casos, acima, citados.

- Apresentação de esboço fiscal intencionando ludibriar o Fisco Municipal, por meio da simulação de negócio jurídico com o objetivo de não recolher impostos. Não há

problema algum em uma sucessão hereditária ser feita em vida, em vez de ocorrer após o falecimento de uma pessoa, no entanto, deve-se, da mesma forma, atender todas as obrigações inerentes ao processo, abrangendo as de ordem tributária. Sendo assim, de modo similar ao recolhimento de ITCMD na transmissão de imóveis do de cujus aos seus herdeiros, deve-se pagar ITBI quando do repasse de imóveis para uma entidade por meio de sua constituição, com a subscrição e realização de capital, caso a intenção seja transferir bens para herdeiros em vida.

P9 Exceções à incidência de ITBI são verificadas na subscrição e realização de capital em processos de concentração e desconcentração de empresas, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a imobiliária. Dada a relevância em se conhecer os casos de reorganização societária, para que o contribuinte protocole, assim como, o auditor analise, adequadamente, um pleito de não incidência de ITBI, pode-se afirmar?

(X) A cisão consiste numa desconcentração, já a incorporação e fusão numa concentração de empresas.

() Não existe distinção entre fusão e joint venture societário.

() A incorporação ocorre quando duas ou mais empresas se unem para formar uma sociedade nova, que as sucede em seus direitos e obrigações.

() Independentemente da forma de reorganização, estarão presentes no processo: dissolução e liquidação de empresas.

() Nas operações de incorporação, fusão e cisão, haverá a extinção de empresa.

- As espécies de reorganização societária estão disciplinadas na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A). A cisão, conforme o artigo 229 da Lei das S/A, consiste numa desconcentração, já a incorporação e fusão, tratadas, respectivamente, nos artigos 227 e 228 da referida norma, compreendem concentrações de empresas.

P10 Suponha que uma empresa, desejando protocolar pleito de não incidência de ITBI para todos os imóveis envolvidos, como preparação para uma cisão, realiza uma permuta de ativos, embutindo-a no protocolo/justificação da reorganização societária. Em decorrência, no tocante à permuta, como a auditoria fiscal deve analisar a não incidência de ITBI para os imóveis constantes dela?

() A não incidência independe da circunstância citada, de modo que a empresa requerente poderá protocolar e terá direito ao benefício, tanto para os bens imóveis que participaram da reorganização, como da permuta.

() Não há possibilidade da ocorrência de uma permuta de ativos em protocolo/justificação de uma reorganização societária.

(X) Haverá a cobrança do tributo dos imóveis transferidos em decorrência de uma permuta de ativos, independentemente de a atividade preponderante não ser imobiliária.

() Não haverá a cobrança de ITBI dos imóveis transferidos em decorrência de uma permuta de ativos, desde que a atividade preponderante não seja imobiliária.

() Desconheço o conteúdo abordado.

- O fato de existir num processo de reorganização societária uma permuta de ativos não o confunde com bens utilizados para a subscrição e realização de capital, devendo incidir o imposto municipal sobre o valor da avaliação dos imóveis transferidos em decorrência da troca de unidades imobiliárias, independentemente de a atividade preponderante não ser imobiliária.