

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

CONSULTA

CONSULENTE:

ASSUNTO: Imóvel incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica em pagamento do capital subscrito. Imunidade do ITBI incondicionada. Cobrança do ITBI de 1996, objeto da Execução Fiscal ajuizada pelo Município de São Paulo.

DOS FATOS

A consulente, por intermédio de seu advogado, pede nosso parecer a respeito da cobrança realizada pela Municipalidade de São Paulo, nos autos da execução fiscal nº, ajuizada em 04/06/2003 em face da empresa X perante o Ofício das Execuções Municipais de São Paulo, objetivando o recebimento do ITBI incidente sobre a operação de conferência de bens para aumento de capital social. Apesar do despacho citatório ter sido proferido em 01/09/2003, a Municipalidade não logrou êxito em citar a Executada, tendo requerido em 12/08/2009 a inclusão da Consulente e do Sr. no pólo

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

passivo da execução fiscal, o que foi deferido em 14/08/2009, não tendo sido efetivada a citação até o presente momento.

Esclarece que em 02/05/1995 procedeu à conferência do bem imóvel localizado na Avenida, inscrito na Prefeitura Municipal de São Paulo sob o número de contribuinte à empresa X para integralização do aumento de seu capital social, conforme consta do registro imobiliário do 6º Cartório de Registro de Imóveis de São Paulo, bem como da Ata de Assembleias Gerais - Ordinária e Extraordinária, daquela empresa, datada de 02/05/1996, registrada na JUCESP sob nº

Posteriormente, em 30/12/1997 a Consulente promoveu a incorporação integral da citada empresa X.

Apresentou cópia do requerimento de não-incidência do ITBI-IV firmado por aquela empresa perante o Departamento de Rendas Mobiliárias da Prefeitura Municipal de São Paulo, em 07/11/1996, protocolado sob nº 07-005.393-96*15, que culminou no processo administrativo nº 1996-0.024.959-8, posteriormente renumerado para 1996-0.024.740-4, que restou indeferido, sob o fundamento de que a então requerente, empresa X, não teve tempo de duração suficiente para que o fisco municipal confirmasse ou não a preponderância de atividades imobiliárias (folha de informações nº 572), conforme despacho datado de 17-10-2002.

Informa que a Municipalidade de São Paulo tinha conhecimento da incorporação total daquela empresa X pela

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

Consulente desde 11/10/1999, quando, na qualidade de sucessora daquela empresa apresentou os documentos requeridos no processo administrativo nº 1996-0.024.959-8, referente ao requerimento administrativo de não incidência do ITBI.

Diante desses fatos pede o nosso parecer e formula os quesitos abaixo:

- 1) A imunidade referida no art. 156, § 2º, I da CF é aplicável em relação à empresa X?
- 2) O fato de a empresa X ter existido por prazo inferior a 3 (três) anos após a aquisição do imóvel prejudica o exame da atividade preponderante nos termos do § 2º, do art. 37, do CTN?
- 3) São válidos os parágrafos, do art. 4º, da Lei Municipal nº 11.154/91, invocados pelo fisco municipal de São Paulo para indeferir a imunidade da empresa X, tendo em vista que a sociedade teve existência por prazo inferior à 3 (três) anos após a aquisição do imóvel?
- 4) Em face da extinção da empresa X, executada, cabe o redirecionamento da execução fiscal contra a ora Consulente?

PARECER

Da imunidade

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

Segundo a doutrina clássica de Aliomar Balleiro a imunidade tributária constitui uma limitação constitucional do poder de tributar¹.

Para alguns autores a imunidade é caso de incompetência tributária.

Ruy Barbosa Nogueira ensina que *imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do próprio poder de tributar.*²

Segundo a lição de Hugo de Brito Machado a *imunidade é o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência.*³

Para Ives Gandra da Silva Martins *as imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição.*⁴

Roque Antonio Carrazza, por sua vez, prescreve que *a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais, que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exceções, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.*⁵

¹ *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* Rio de Janeiro : Forense, 1951.

² *Curso de Direito Tributário*, 9ed.. São Paulo : Saraiva, 1989, p. 172).

³ *Curso de Direito Tributário.* São Paulo : Malheiros, 1995, p. 190.

⁴ *Imunidades Tributárias* (coord). São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998, p. 31.

⁵ *Curso de direito tributário.* 9ªed. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 399.

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

Como se vê, em que pese à terminologia adotada, a doutrina é uníssona em reconhecer a matriz constitucional da imunidade, quer seja, que a Constituição Federal, ao promover a repartição da competência tributária entre os entes políticos componentes da Federação, excluiu do âmbito dessa competência determinados bens, rendas e serviços. As imunidades externam **vedações absolutas ao poder de tributar** certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas), ou ainda, uns e outros.

Por isso conceituamos imunidade como sendo espécie de limitação do poder de tributar, cujo campo de abrangência é maior. Não fosse a imunidade a competência tributária seria bem mais ampla e abrangente em face dos princípios da universalidade da tributação e da generalidade da tributação, segundo os quais todos os patrimônios, rendas e serviços estão sujeitos ao gravame tributário e todas as pessoas devem pagar tributos.

Não é por outra razão que a imunidade recíproca e a imunidade genérica dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, dos sindicatos, dos templos e do livro encontram-se previstas na Seção II, denominada Limitações ao Poder de Tributar, do Capítulo I, Título VI, da Constituição Federal, como se verifica do disposto no art. 150, VI, alíneas “a” e “b” a “d” da CF⁶, respectivamente.

⁶ “ 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:

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

No entanto, a Constituição Federal não contemplou apenas a imunidade recíproca e as imunidades genéricas do art. 150, VI da CF, havendo diversas **imunidades específicas** esparsas no seu Texto, como é o caso do disposto no seu art. 5º, LXXII⁷, que prevê a imunidade de custas judiciais na ação popular; no seu no art. 5º, LXXVI, *a* e *b*, que prevê a imunidade de taxas, aos reconhecidamente pobres, para expedição de registro civil de nascimento e de óbito⁸; no seu art. 5º, LXXVII⁹, que trata da imunidade de custas judiciais nas ações de “habeas data” e “habeas corpus”; da imunidade do IPI contemplada no seu art. 153, § 3º, III; da imunidade do ITR sobre pequenas glebas rurais prescrita no art. 153, § 4º, II ¹⁰,da CF e da

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.”

⁷ “LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;”

⁸ “LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:

a) o registro civil de nascimento;

b) a certidão de óbito.”

⁹ “LXXVII - são gratuitas as ações de “habeas-corpus” e “habeas-data”, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.”

¹⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....
IV - produtos industrializados;
VI - propriedade territorial rural;

.....
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
produto;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

.....

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

imunidade das contribuições sociais do art. 195, § 7^o¹¹, da CF, dentre outras.

Como a imunidade tem atuação no campo de definição de competência tributária somente pode ser instituída pela Constituição e gera o direito subjetivo material ao contribuinte de não sofrer imposição tributária, tornando-a insusceptível de supressão, até mesmo por via de emenda constitucional, como já decidiu o Colendo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 939/DF, de relatoria do Exmo. Min. Sydney Sanches, RTJ 151/755:

**Da imunidade prevista
no art. 156, § 2º, I da Constituição Federal**

Dispõe o art. 156, § 2º, I da CF:

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

I - propriedade predial e territorial urbana;

.....

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

¹¹ “ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

.....
§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

.....

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

*I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, **nem sobre** a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil."*

A imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da Carta Maior é específica para o ITBI, porém, possui a mesma natureza das imunidades previstas no seu art. 150, VI, 'a' a 'd', constituindo cláusula pétrea, tal como aquelas.

A utilização da conjunção aditiva "nem" pelo inciso I, do § 2º, do art. 156 retro, comprova que estamos diante de duas orações distintas, cada uma delas contemplando uma imunidade do ITBI diferente.

A primeira parte do dispositivo constitucional refere-se à **imunidade auto-aplicável**, no caso de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

A segunda parte, pertinente à imunidade do ITBI decorrente de transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, corresponde à **imunidade condicionada**, pois para a sua fruição o adquirente não poderá ter como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Logo, tratando-se de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, a imunidade da empresa X é incondicional, ou seja, independe da verificação de sua atividade preponderante, tanto que o instrumento de incorporação em realização de capital foi registrado no Registro de Imóveis competente, **independentemente** de apresentação de declaração de reconhecimento da imunidade expedida pelo fisco municipal de São Paulo .

Dos arts. 36 e 37 do Código Tributário Nacional

Tratando-se de limitação constitucional ao poder de tributar, a regulamentação da imunidade do ITBI encontra-se sob reserva de lei complementar, nos exatos termos do prescrito no art. 146, II da CF, abaixo transcrito:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

Regulando a matéria o Código Tributário Nacional dispôs em seus arts. 36 e 37:

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.

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

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

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

§ 2º *Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.*

§ 3º *Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.*

§ 4º *O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.*

À toda a evidência, o Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, extravasou os limites de sua competência ao regulamentar o disposto no inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, limitando a imunidade conferida pela Carta Maior, ao submeter, também, a imunidade auto-aplicável ao preenchimento dos requisitos previstos nos §§ 1º a 4º de seu art. 37.

Daí a inconstitucionalidade do art. 37 *in fine* do CTN na parte em que extravasa o limite de competência atribuído à lei complementar, uma vez que a competência para regular determinada matéria não se presta a ampliar ou restringir o conteúdo da imunidade, como, aliás, já se pronunciou o C. STF, no julgamento da medida cautelar na ADI nº 2028, que ao examinar a questão da regulamentação de imunidade por lei

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

ordinária, em sua parte final observou, com muita propriedade, que nem mesmo a lei complementar poderia estabelecer requisitos que desvirtuassem o próprio conceito constitucional de entidade beneficente e de assistência social, bem como limitar a própria extensão da imunidade.

Como se vê, o legislador infra-constitucional, em sua missão de definir o fato gerador dos tributos, também deverá respeitar às limitações constitucionais impostas ao poder de tributar, não cabendo à lei complementar, quer seja, ao art. 37 do CTN limitar o alcance da imunidade do ITBI no caso de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, estabelecendo requisitos não previstos constitucionalmente, suprimindo direito protegido por cláusula pétrea.

Ainda que se entenda exigível o cumprimento dos requisitos do art. 37 do CTN para a fruição da imunidade do ITBI no caso de transmissão de bens em realização de capital, certo é que esse dispositivo deve harmonizar-se com o preceito constitucional, de forma a não desvirtuar o instituto da imunidade, em razão do princípio basilar de hermenêutica da máxima efetividade possível da norma constitucional.

Logo, os prazos prescritos nos §§ 1º e 2º do art. 37 do CTN devem ser compreendidos como parâmetros para a Administração verificar a atividade preponderante da sociedade adquirente e nunca como um requisito para a concessão da imunidade.

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

Não fossem esses parâmetros a Municipalidade estaria obrigada a verificar a contabilidade da sociedade adquirente do bem durante todo o período de sua existência, o que seria inviável face à longa existência de algumas empresas. No caso da pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição do bem ou menos de dois anos antes dela, a Municipalidade estaria obrigada a verificar anualmente a contabilidade da empresa, até o fim de sua existência, o que também seria impraticável.

Daí o verdadeiro sentido do estabelecimento dos prazos referidos nos §§ 1º e 2º do art. 37 do CTN, uma vez que o tempo de existência da pessoa jurídica, por si só, não tem o condão de determinar a atividade preponderante da empresa, e muito menos a origem da receita operacional da empresa, a fim de afastar a imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da Carta Maior, que como já salientamos configura um direito subjetivo do contribuinte.

Logo, no caso de extinção da empresa adquirente em período inferior aos três anos referidos no art. 37, § 2º do CTN, a interpretação lógica e sistemática impõe o exame de sua atividade preponderante pelo tempo de existência da pessoa jurídica.

**Da inconstitucionalidade do § 3º,
do art. 4º, da Lei municipal nº 11.154/91,
com redação dada pela Lei nº 13.402/02**

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

Dispõem os artigos 3º, III e V e 4º *in fine* da Lei Municipal nº 11.159/91:

“Art. 3º O imposto não incide:

.....

III – sobre transmissão de bens ou direitos incorporados a patrimônio de pessoas jurídicas em realização de capital;

.....

V – sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

.....

Art. 4º Não se aplica o disposto nos incisos III a V do artigo anterior, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional do adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas no “caput” deste artigo, observado o disposto no parágrafo 2º. (redação dada pela Lei 13.107/00)

§ 2º Se o adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em consideração os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição. (redação dada pela Lei 13.107/00)

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

§ 3º Fica prejudicada a análise da atividade preponderante, incidindo o imposto, quando a pessoa jurídica adquirente dos bens ou direitos tiver existência em período inferior ao previsto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo (acrescentado pela Lei nº 13.402/02)''

Como se vê, o art. 4º retro, após repetir em seus §§ 1º e 2º o conteúdo dos §§ 1º e 2º do art. 37 do CTN, inovou à matéria, dispondo em seu § 3º que o imposto será devido no caso de existência da pessoa jurídica adquirente dos bens por prazo inferior àqueles constantes de seus §§ 1º e 2º.

Nesse diapasão, a lei municipal sob comento invadiu a esfera de competência da legislação complementar, a qual cabe a regulamentação das limitações ao poder de tributar, como é o caso das imunidades, violando o disposto no art. 146, II da Constituição Federal.

Além de legislar sobre matéria sob reserva de lei complementar, o § 3º do art. 4º ainda restringiu o a imunidade prevista no inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, estabelecendo requisitos para sua fruição não previstos no CTN e muito menos na Carta Maior, quer seja, o tempo de existência da pessoa jurídica adquirente do bem.

Verifica-se, pois, que o referido § 3º está eivado de dupla inconstitucionalidade, sendo absolutamente nulo.

Como já dissemos no tópico anterior, no caso de existência da pessoa jurídica por prazo inferior àqueles prescritos nos §§ 1º e 2º do art. 37 do CTN, repetidos nos §§ 1º

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

e 2º do art. 4º da Lei Municipal nº 11.154/91, mister a análise da atividade preponderante da pessoa jurídica mediante a análise da origem de sua receita operacional durante o período de sua existência.

Nesse sentido a jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ITBI - Exercido de 1993 - Município de São Paulo - Imunidade prevista no artigo 36, inciso I, do CTN - Extinção da empresa adquirente do imóvel - Falta de receita operacional ou atividade preponderante - Inobservância do artigo 37 do CTN - Ausência de indícios de atuação no ramo imobiliário - Presunção de validade do crédito fiscal ilidida - Embargos bem acolhidos - Verba honorária, porém, reduzida - Aplicação do artigo 20, § 4o, do CPC - Sentença reformada em parte - Recurso oficial e apelo da municipalidade parcialmente providos. Discute-se aqui sobre a imunidade prevista no artigo 36, inciso I, do Código Tributário Nacional e ao que se infere do processo administrativo de îls. 254/260, o lançamento foi efetuado, porque a então adquirente encerrou suas atividades, antes de completados dois anos da aquisição, por incorporação da sócia, depois também incorporada pela ora embargante.

Ora, extinta aquela empresa, adquirente do imóvel negociado, j á não há falar em receita operacional

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

alguma, ou atividade preponderante. E a Lei não prevê tal hipótese, aliás, como fato excludente da referida imunidade.

Ademais, o § 3º do artigo 37 do Código Tributário Nacional determina a incidência do aludido imposto, uma vez "verificada a preponderância" da atividade – evidentemente – pelo fisco, em procedimento regular, o que não aconteceu nem antes, nem depois da aquisição, neste caso.

Ainda, nenhuma das empresas apontadas nos autos tem – como objeto social – negócio do ramo imobiliário, inexistindo qualquer indício dessa atividade neste feito e a apuração seria possível, ao menos até a extinção da adquirente, ou quanto às suas sucessoras, mas isso também não ocorreu.

Enfim, a liquidação da adquirente só poderia ser levada em conta, caso restasse demonstrada eventual má-fé, o que por igual não aconteceu.”(TJESP, Apelação nº 994.06.069965-4 (587.755.5/5-00), Rel. Des. Silva Russo, DJe 04 – 02 – 2010).

“ITBI - Imunidade nos casos de desincorporação e cisão – Pequeno decurso de tempo que não permite aferir se a atividade preponderante da empresa se refere a transações imobiliárias - Hipótese em que o imposto não pode incidir - Recurso improvido.

Mesmo que se entendesse impreciso o objeto social da impetrante, não haveria motivo à tributação. Como bem

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

observado pelo Magistrado que prolatou a sentença recorrida, "a constituição da pessoa jurídica, com ingresso no registro competente em junho de 2001 (cf. Fls. 34v.), data de menos de dois anos, tempo ainda insuficiente para aferir qual a sua atividade preponderante, segundo o disposto no artigo 37 do Código Tributário Nacional." (fls. 166)

De fato, segundo o artigo 37 mencionado, a atividade preponderante da empresa somente poderia ser apontada após esse período de tempo.

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

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

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante."

No caso dos autos, em decorrência do pequeno decurso de tempo, não se pode ainda aferir se a atividade preponderante da empresa se refere a transações imobiliárias.

Assim, evidentemente, pelos motivos acima expostos, sobre os imóveis referidos não devem incidir o ITBI."(Apelação nº 1.203.251-4/SP, Rel. Min. José Luiz Galvão de Almeida, DJe de 04 - 03 - 2004).

De qualquer forma, no caso sob consulta, a aplicação do disposto no § 3º do art. 4º da Lei nº 11.154/91, acrescentado pela Lei nº 13.402/02 encontra óbice no princípio da irretroatividade da legislação tributária previsto no art. 105 c/c art. 106¹², ambos do CTN, introduzido que foi ao ordenamento jurídico somente

¹² “ Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

no ano de 2002, ou seja, posteriormente à ocorrência do suposto fato gerador do ITBI, que data do ano de 1996, quando se deu a transmissão do bem imóvel com o seu registro no Registro de Imóveis competente.

Da Prescrição

Ainda que devido fosse o imposto no caso sob consulta, e não é, sua cobrança estaria prejudicada pela consumação do prazo prescricional, causa extintiva do crédito tributário, nos exatos termos do art. 156, V do CTN, conforme se demonstrará a seguir.

Em 17/10/2002 foi proferida decisão definitiva na esfera administrativa indeferindo o pedido de não-incidência do ITBI formulado pela empresa X, constituindo definitivamente o crédito tributário, iniciando-se a contagem do prazo prescricional.

O processo de execução fiscal de nº 569.833-2/03-7, por sua vez, foi ajuizado pela Municipalidade de São Paulo em 04/06/2003, contra a empresa X, tendo o despacho citatório sido proferido em 10/09/2003.

Não tendo sido efetivada a citação da executada, conforme certidão negativa do Sr. Oficial de Justiça, datada de 01/10/2003, às fls. 11 do executivo fiscal, a Municipalidade de São Paulo peticionou nos autos em 13/08/2009 requerendo a o redirecionamento da execução fiscal para a Consulente e seu

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

representante legal, Sr., face à incorporação da empresa X pela primeira, o que foi deferido em 14/08/2009.

Ocorre que entre a constituição do crédito tributário, com a decisão definitiva de indeferimento do pedido administrativo de não incidência do ITBI, em 17/10/2002 e o pedido de redirecionamento da execução para a Consulente decorreram mais de 5 anos, na verdade 6 anos, o meses e 27 dias, operando-se a extinção do crédito tributário em decorrência da consumação do prazo prescricional, de acordo com o art. 156, V do CTN.

Ora, tendo sido a execução fiscal distribuída em 04/06/2003 e o despacho citatório proferido em 10/09/2003, para a interrupção do prazo prescricional era necessária a efetiva citação da executada, nos moldes da redação original do art. 174, I, parágrafo único do CTN que prescrevia:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor.”

Isso porque, de acordo com o entendimento pacífico do Colendo Superior Tribunal de Justiça a nova redação dada ao inciso I, do parágrafo único, do art. 173 do CTN pela Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, prescrevendo a interrupção da prescrição pelo despacho citatório somente se

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

aplica aos casos em que esse despacho foi proferido após a Lei Complementar nº 118/2005, o que não é o caso.

Nesse sentido, a jurisprudência pacífica do Colendo Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto:

“EMENTA.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. FEITO EXECUTIVO AJUIZADO ANTES DA VIGÊNCIA DA LC 118/05. DESPACHO QUE DETERMINA A CITAÇÃO. NÃO APLICABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE CAUSA INTERRUPTIVA DA PRESCRIÇÃO. AVERIGUAÇÃO DA INÉRCIA DA EXEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 106/STJ. INAPLICABILIDADE. TEMA JÁ APRECIADO NA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS (REsp 1.102.431/RJ). ACÓRDÃO DA CORTE DE ORIGEM ESTRIBADO EM MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7 DO STJ.

1. Versa o feito acerca de embargos à execução fiscal no qual findou reconhecida a ocorrência da prescrição da ação executiva pelo transcurso de dez anos entre o fato gerador (ICMS/ICM) relativos ao período de janeiro a agosto de 1987, o ajuizamento do feito executivo (1987) e a concretização da citação por edital, ocorrida em 10.10.1997.

2. A jurisprudência assente desta Corte de Justiça orienta-se no sentido de que o despacho que ordena a citação, quando

**Professor Kiyoshi Harada
Advogado**

anterior à vigência da LC 118/05, não suspende a contagem do lustro prescricional, posto que apenas quando efetivada a citação.

3. *A averiguação acerca da conclusão do Tribunal de origem no sentido de que a inércia da exequente resultou no reconhecimento da prescrição, o que afastaria a aplicação do enunciado 106 deste Sodalício, demandaria revolvimento de matéria fática, hipótese que não se amolda ao apelo excepcional.*

4. *O tema, inclusive, já foi alvo de apreciação na nova sistemática dos recursos repetitivos, quando do julgamento do REsp 1.102.431/SP, pela egrégia 1ª Seção, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, cuja conclusão reafirma o posicionamento a quo, no sentido que "A verificação de responsabilidade pela demora na prática dos atos processuais implica indispensável reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado a esta Corte Superior, na estreita via do recurso especial, ante o disposto na Súmula 07/STJ".*

5. *Agravo regimental não provido." (AgRg no REsp Nº 702985/MT, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 04-02-2010).*

"EMENTA.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL PELO DESPACHO DO JUIZ QUE DETERMINA A CITAÇÃO. ART. 174 DO CTN, ALTERADO PELA LC

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

118/2005. APLICAÇÃO IMEDIATA AOS PROCESSOS EM CURSO. EXCEÇÃO AOS DESPACHOS PROFERIDOS ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI. DEMORA NA CITAÇÃO. INÉRCIA DA EXEQUENTE. PRESCRIÇÃO CARACTERIZADA. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME. SÚMULA 7/STJ.

1. *Conforme entendimento consolidado no julgamento do Resp 999.901 - RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime dos recursos repetitivos, o mero despacho que determina a citação não possuía o efeito de interromper a prescrição, mas somente a citação pessoal do devedor, nos moldes da antiga redação do artigo 174, parágrafo único, do CTN; todavia, a Lei Complementar n. 118/2005 alterou o referido dispositivo para atribuir efeito interruptivo ao despacho ordinatório de citação. Por tal inovação se tratar de norma processual, aplica-se aos processos em curso.*

2. *O referido recurso repetitivo assentou que a data da propositura pode ser anterior; entretanto, o despacho que ordena a citação deve ser posterior à vigência da nova redação do art. 174, dada pela Lei Complementar n. 118/2005, sob pena de retroação.*

3. *As instâncias ordinárias assentaram que, nada obstante a ação ter sido distribuída em 2001, os autos permaneceram paralisados no sistema eletrônico virtual por mais de cinco anos, visto que a Procuradoria municipal somente os enviou em 15.12.2006. Destarte, assentada essa premissa fática pelo Tribunal local, inviável sua alteração em sede de recurso*

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

especial, portanto, é de rigor a incidência da Súmula 7/STJ para decidir de forma contrária e concluir que tal paralisação não se deu por desídia da Fazenda Pública.

4. A prescrição intercorrente é concernente ao reinício da contagem do prazo após a ocorrência de uma causa de interrupção. Na espécie, a sentença foi prolatada sem qualquer hipótese de interrupção do prazo prescricional, ou seja, não se está a tratar de prescrição intercorrente, mas, de prescrição anterior à citação do réu, nos moldes preconizados no artigo 219 do Código de Processo Civil.

5. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Resp 1.100.156/RJ, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJe de 18/6/2009, submetido ao regime dos recurso repetitivos, consolidou o entendimento de que o artigo 219, § 5º, do Código de Processo Civil permite a decretação de ofício da prescrição antes da propositura da ação, independentemente de intimação da Fazenda Pública.

6. Agravo não provido.” (AgRg no REsp nº 1074051/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 14-09-2009)

“EMENTA.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/2005. DESPACHO QUE DETERMINA A CITAÇÃO. NÃO APLICAÇÃO. SÚMULA 106/STJ. PREQUESTIONAMENTO NÃO CONFIGURADO. SÚMULA 211/STJ.

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

- 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou a orientação de que a inscrição do débito tributário em Dívida Ativa e o despacho que ordena a citação no processo de execução não têm o condão de interromper a contagem do lustro prescricional, porquanto apenas a citação válida do devedor poderia fazê-lo.*
- 2. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que não se aplica, antes do advento da Lei Complementar 118/2005, a interrupção da contagem do prazo prescricional pelo mero despacho que determina a citação. Hipótese em que o despacho que ordenou a citação foi anterior à publicação da LC 118/2005.*
- 3. É inadmissível Recurso Especial quanto a questão que, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal local. Incidência da Súmula 211/STJ.*
- 4. Agravo Regimental não provido.” (AgRg no Ag nº 1068356/RJ, Rel. Min Herman Benjamin, DJe de 24-03-2009).*

Como se vê, dúvidas não há que proferido o despacho citatório no ano de 2003, antes do advento da LC nº 118/2005, necessária a efetiva citação do executado para a interrupção do prazo prescricional, o que não ocorreu, tendo se consumado o prazo prescricional em 17/10/2007, extinguindo o crédito tributário.

Importante pontuar que no caso sob consulta não tem aplicação a Súmula nº 106 do C. STJ que afasta a argüição de

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

prescrição, quando “*proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça*”.

A ausência de citação da Consulente em tempo hábil ocorreu por culpa única e exclusiva da Municipalidade que errou na identificação do sujeito passivo da execução fiscal, propondo a execução fiscal contra empresa X, apesar de ter pleno conhecimento de sua incorporação pela Consulente.

De fato, em 11/10/1999, a Consulente, na qualidade de sucessora da empresa X apresentou à Municipalidade os documentos requeridos no processo administrativo nº 1996-0.024.959-8, referente ao requerimento administrativo de não incidência do ITBI formulado por aquela empresa, informando a sua incorporação. No mais, o próprio indeferimento daquele requerimento administrativo de não incidência do ITBI teve como fundamento a extinção da empresa X, pela sua incorporação pela Consulente, antes de findo o prazo de três anos após a aquisição do imóvel transmitido para aumento do capital social. Apesar disso, somente em 12/09/2009, após mais de 6 (seis) anos da distribuição da execução fiscal, a Municipalidade requereu o redirecionamento da execução fiscal para a Consulente.

Tivesse a Municipalidade de São Paulo proposto a execução fiscal contra a Consulente em 04/06/2003 a sua citação teria se efetivado ainda em 1º/10/2003, data em que o Sr. Oficial de Justiça certificou a citação negativa da extinta empresa X.

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

Daí não haver como se atribuir à ausência de citação da Consulente no executivo fiscal nº 569.833-2/03-7 ao mecanismo do Judiciário.

RESPOSTA AOS QUESITOS:

1) A imunidade referida no art. 156, § 2º, I da CF é aplicável em relação à empresa X?

R: Sim. Conforme exposto no corpo deste parecer, aplica-se à primeira parte do art. 156, § 2º, I da Constituição Federal, que contempla uma imunidade incondicionada, por tratar-se de transmissão de bem para integralização de capital.

2) O fato de a empresa X ter existido por prazo inferior a 3 (três) anos após a aquisição do imóvel prejudica o exame da atividade preponderante nos termos do § 2º, do art. 37, do CTN?

R: Não. Esse dispositivo, se aplicável fosse ao caso sob exame, deve ser interpretado à luz do princípio da razoabilidade. Se a pessoa jurídica imunizada teve a sua existência por período inferior a três anos após a aquisição do imóvel, por óbvio, que a sua atividade preponderante há de ser verificada no interregno de sua existência, conforme já exposto no corpo do parecer, com apoio na jurisprudência de nossos tribunais.

*Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado*

3) São válidos os parágrafos, do art. 4º, da Lei Municipal nº 11.154/91, invocados pelo fisco municipal de São Paulo para indeferir a imunidade da empresa X, tendo em vista que a sociedade teve existência por prazo inferior a 3 (três) anos após a aquisição do imóvel?

R: Não. A Lei municipal não é competente para regular a imunidade, à luz do que dispõe o art. 146, II da Constituição Federal, que comete essa missão apenas à lei complementar. Ainda que competente fosse à legislação municipal para regular o assunto jamais poderia implicar supressão da imunidade, que representa uma garantia fundamental do contribuinte, protegida por cláusula pétrea.

Além disso, a aplicação do § 3º, do art. 4º, da Lei nº 11.154/91 também encontra óbice no princípio da irretroatividade da legislação tributária, acrescentado que foi a referida lei municipal somente no ano 2002, ou seja, posteriormente a ocorrência do suposto fato gerador do ITBI, decorrente de operação de transmissão de bem datada do ano de 1996.

4) Em face da extinção da empresa X, executada, cabe o redirecionamento da execução fiscal contra a ora Consulente?

Não é possível o redirecionamento da execução fiscal para a Consulente e seu representante legal em razão da extinção do crédito tributário pela consumação da prescrição, nos exatos termos do art. 156, V c/c art. 174 do CTN, pois ajuizada a execução fiscal em 04/06/2003 até o presente

Professor [Kiyoshi Harada](#)
Advogado

momento transcorreram 7 anos sem que houvesse a citação da executada.

É o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 31 de maio de 2010.

Kiyoshi Harada
OAB/SP nº 20.317
Especialista em Direito Tributário
e em Direito Financeiro pela FADUSP