



IDENTIFICAÇÕES

Número do Processo de 1ª Instância: 536216/2018

Número do Processo de 2ª Instância: 542069/2018

Recorrente: ADMINISTRADORA DE IMÓVEIS BILL TREV LTDA (SAN SEBASTIAN SERVIÇOS DE PARTICIPAÇÕES LTDA)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ITBI. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI ATÉ O MONTANTE NECESSÁRIO À COMPOSIÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DECLARADO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR EXCEDENTE. RECURSO CONHECIDO E POR MAIORIA DE VOTOS DESPROVIDO.

ACÓRDÃO

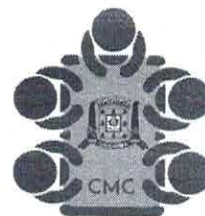
Vistos etc., acorda, o CMC, em sessão havida em 18/04/2019, em conformidade da ata de julgamentos, por maioria dos votos decidiu-se negar provimento ao recurso.

Conselheira Liliane Pedroso Vieira – RELATORA

QUESTÕES PRELIMINARES

Não foi arguida qualquer preliminar, tão pouco observado qualquer vício ou ilegalidade que torne inócuo o direito material ou o pedido do recorrente.

Conheço da impugnação, eis que presentes os pressupostos de sua admissibilidade.



RELATÓRIO

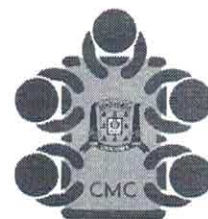
O requerente apresentou pedido de isenção do pagamento do Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis –ITBI para específicas matrículas imobiliárias identificadas pelos nº 71.209 e 71210, fundamentado no fato de que a transferência desses imóveis seria para integralização do capital social da empresa. Para tanto, instruiu seu pedido com os documentos pertinentes.

Recebido e autuado o pedido, identificado pelo nº 536.216/2018, após análise jurídica e parecer, restou proferida decisão na qual restou reconhecida a não incidência do Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI na transferência dos imóveis adquiridos pela recorrente sobre o valor necessário à integralização da cota do capital social, devendo ser tributado o excedente.

Inconformada, a tempo e modo, a requerente apresentou recurso administrativo, postulando a não tributação do valor excedente, ao argumento de que a constituição previu tal hipótese de não incidência sem vincular ao valor do bem e que o sócio integralizou o capital social mensurando os valores dos imóveis pelo seu custo de aquisição. Conclui que a divergência entre o valor atribuído pelo município e o valor do custo de aquisição constante na Declaração de Impostod Renda do sócio que integralizou os bens imóveis não é fato gerador para cobrança do ITBI. Anexo ao seu pedido, consta cópia de declaração emitida pelo Setor de Arrecadação e do Formulário de Informações de Transmissão Imobiliária – F.I. T. I. (fls. 06/08).

Os autos foram encaminhados a douta Procuradoria-Geral do Município, sendo lavrado o Parecer Jurídico Tributário nº 161/2018 (fls. 09/12), homologado pela Procuradora-Geral Ana Cristina Soares Flores Youssef (fl. 13), manifestando-se pelo desprovimento do recurso e manutenção da decisão singular, bem como submetendo o pedido à decisão final do Prefeito Municipal.

Ao Conselho Municipal de Contribuintes, vieram os autos conclusos em 28 de janeiro de 2019 (fl. 13).



Este é o relato dos fatos, em síntese.

FUNDAMENTAÇÃO DO VOTO DA RELATORA

De início, mister enfatizar que com a entrada em vigor do novo Código Tributário Municipal, Lei Complementar nº 287/2018, o julgamento dos recursos em segunda instância compete ao Conselho de Contribuintes do Município (art. 158), aplicando-se as disposições do novo regramento ao presente recurso.

Satisfeitos os requisitos legais, conhece-se do recurso.

O recorrente sustenta seu direito a não incidência do ITBI em razão a transmissão do bens imóveis identificados no relator decorrer de incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

A previsão da não incidência em discussão vem estabelecida no art. 156, §2º, inciso I, primeira parte, da Constituição Federal, nos termos que seguem, conforme destaque:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - (...)

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;

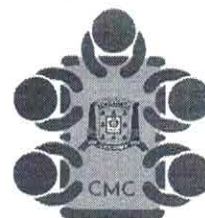
III - (...)

§ 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;

II - (...)

Trata-se de hipótese, portanto, em que o próprio constituinte delimitou a competência do ente federativo impedindo-o, na situação que especificou, de defini-la como hipótese de incidência do imposto. Trata-se, portanto, do instituto da imunidade.



Observa-se, portanto, que a matéria se restringe a possibilidade de tributação do valor excedente da integralização, eis que o valor utilizado para integralização de capital é muito inferior ao seu valor de mercado (base de cálculo do imposto), assunto este objeto de muita discussão nos tribunais, estando respaldada a tese favorável ao fisco municipal em farta jurisprudência catarinense, conforme já apontado nos autos por ocasião da decisão em primeira instância.

Nesse sentir, é unânime o entendimento das Câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça Catarinense, aqui representados pela recente decisão proferida nos autos do Agravo Interno nº 4024066-06.2018.8.24.0000/50000, de Relatoria do Desembargador Hélio do Valle Pereira, conforme ementa que segue:

DIREITO TRIBUTÁRIO – ITBI – IMUNIDADE – INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL – NÃO INCIDÊNCIA QUE NÃO SE ESTENDE À PARCELA EXCEDENTE À COTA-PARTE REPASSADA À PESSOA JURÍDICA.

O art. 156, § 2º, I, da Constituição criou imunidade do ITBI sobre a "a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital". A não incidência, porém, não dispensa o contribuinte do imposto quanto ao montante que excede a cota-parte do sócio pela integralização do capital.

A jurisprudência das Câmaras de Direito Público deste Tribunal vai no mesmo sentido. **PROCESSO CIVIL – TUTELA DE URGÊNCIA – RISCO DO PERECIMENTO DO DIREITO E VEROSSIMILHANÇA DAS ALEGAÇÕES DA PARTE – INVIABILIDADE DE OBSERVÂNCIA APENAS DO ASPECTO DA PERICLITÂNCIA.**

A atribuição de efeito suspensivo em apelação pelo relator (ou pelo futuro relator) depende de duplo fundamento: o risco ao qual exposto o recorrente e a plausibilidade de sua narrativa, como consta do NCPC (art. 1.012, § 4º).

Na espécie, o requerimento da parte de antecipação de tutela recursal foi indeferido porque a tese não era plausível. Seria contraditório, então, conceder prerrogativa de direito substantivo a quem aparentemente a ela não faz jus.

Recurso desprovido aplicada multa pela impertinência do agravo interno.

(Agravo Interno nº 4024066-06.2018.8.24.0000/5000, de Abelardo Luiz, Desembargador Relator Hélio do Valle Pereira, Quinta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, julgado em 21/02/2019)

Vale destacar, nesse passo, que restou reconhecida a repercussão geral da questão no âmbito do Supremo Tribunal Federal, através do RE n.º 796.736/SC, Tema nº 796, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, conforme ementa que segue:



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



IMPOSTO DE TRANSMISSÃO – ITBI – IMÓVEIS INTEGRALIZADOS AO CAPITAL DA EMPRESA – ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – LIMITAÇÃO OBSERVADA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva ao alcance da imunidade quanto ao Imposto de Transmissão nos casos de imóveis integralizados ao capital social da empresa, cujo valor de avaliação ultrapasse o da cota realizada, considerado o preceito do artigo 156, § 2º, inciso I, da Carta Federal.

Os autos permanecem conclusos com o relator, mas submetida a matéria à análise da Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra do douto representante, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, manifestando-se pelo desprovimento do recurso, assim restou ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. ITBI. IMUNIDADE. ART. 156, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALCANCE. TELEOLOGIA DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE PREVINE A TRIBUTAÇÃO. DESPROVIMENTO.

1 – A interpretação teleológica do preceito conduz ao entendimento de que a imunidade do art. 156, § 2º, I, da Constituição, na transmissão dos bens necessários para a formação do capital social de sociedade limitada, não se estende para além do valor estipulado no contrato social a esse título.

Assim é construída a manifestação, conforme trecho que segue:

Para atender aos objetivos a que se destina, o capital social se apresenta como parte mutável do acervo patrimonial, podendo ser elevado ou reduzido a depender das necessidades do empreendimento e do acordo entre os sócios.

Dito isso, desborda das pautas da razoabilidade conceber que, independentemente das cotas pertinentes à integralização do capital social, possam ser aportados bens imóveis de valor superior ao necessário, com o benefício da não tributação do ITBI quanto ao excesso.

Pelo viés da autonomia da vontade, os sócios têm, dentro dos parâmetros da lei, liberdade para estipular o valor do capital social da empresa que pretendem fundar. Se é seu desejo aportar bens imóveis de valor mais elevado e contar com a imunidade constitucional do ITBI, é razoável e constitucionalmente adequado que ajustem o valor do capital social que pretendem realizar.

A Constituição pretende estimular a livre iniciativa e impulsionar o início da atividade empresarial ao prever a imunidade específica em debate, porém o limite da norma benéfica se circunscreve à proteção da constituição do empreendimento.



Em síntese, ainda que, em tese, possa haver posicionamento distinto, o que se firma no momento é que a citada imunidade tem sua razão voltada somente **àquelas transmissões e, portanto, respectivos valores, que efetivamente se incorporem ao patrimônio de pessoa jurídica, não compreendendo o que exceda a isso.**

Ou seja, a não incidência trazida no texto constitucional (art. 156, §2º, I) indica que a previsão quanto à cobrança do imposto se destina exclusivamente à transmissão de bens para composição do capital social da pessoa jurídica. Por esse motivo, o valor excedente ao apontado como necessário para composição do capital social não é alcançado pela imunidade.

O recorrente fundamenta sua insurgência, outrossim, na ausência de previsão legal para tributação do valor excedente, eis que entente que a hipótese de não incidência trazida na Constituição Federal não adentra na questão do valor do bem.

Quanto à base de cálculo do imposto, estabelece o Código Tributário Municipal (LC 287/2018, art. 223, inciso I) que esta compreende *“o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos, assim entendidos os valores da prática de mercado”*

O Código Tributário Nacional, em seu art. 36, inciso I, estabelece que o ITBI não incide sobre a transmissão dos bens *“quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito”*. Portanto, a não incidência está restrita ao capital subscrito, inexistindo alcance desta imunidade ao valor total do imóvel.

Diante disso, se o bem objeto de transferência foi subscrito em valor inferior ao valor de mercado, em razão da liberdade de que dispõem os sócios, dentro dos parâmetros legais, de estipular o valor o capital social da empresa, não se pode aceitar que aporte bem de valores elevados contando com imunidade tributária integral.

Destaca-se, por fim, que ao tributar o excedente acaba-se por prevenir práticas de simulação em prejuízo de terceiros ou do próprio contrato social, ou que objetivem fraudar as normas tributárias.

Assim, inexistindo razão para incorporação de bens em quantia superior ao valor necessário para integralização do capital social, conclui-se pela imunidade estar restrita as parcelas



dos imóveis necessárias à aludida integralização, havendo incidência do ITBI sobre a parte que exceder.

FUNDAMENTAÇÃO VOTO DIVERGENTE (Conselheiro Rafael da Silva Trombim)

Trata-se de recurso que visa a não incidência do ITBI sobre a transferência de imóveis destinados a integralização de capital social de pessoa jurídica.

Em primeiro, tem-se por relevante conceituar o fundamento do poder de tributar, o qual se encontra na soberania que o Estado exerce em seu território, podendo exigir de todos os que estão a ele submetidos que contribuam, de forma obrigatória, com recursos para que possa através do serviço público satisfazer as necessidades públicas, exercendo-se tal poder através da lei e decorrendo diretamente da Constituição.

A Constituição Federal, por turno, fixa princípios que limitam o exercício de tributar pelo Estado, tudo visando estabelecer um equilíbrio entre o poder impositivo e os contribuintes, sendo que tais princípios podem ser expressos ou implícitos.

O conjunto de tais princípios e regras constitucionais, deste modo, tem por escopo delimitar o exercício do poder do Estado em matéria tributária.

Nesse norte, dentre os princípios tributários expressos se verifica o da não incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Referida matéria é regulada pela Constituição Federal, que determina:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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;



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 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;

Com efeito, a *incidência*, sob o ponto de vista jurídico, existe quando se verifica aquela situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, ou seja, a incidência do tributo decorre da ocorrência do fato gerador.

A *não incidência*, por sua vez, compreende duas modalidades distintas: a) a não incidência pura e simples, em razão de não ter se verificado aquela situação que a lei considera como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, pelo que este não existe e o ato praticado pode interessar a qualquer outro ramo do direito, menos ao Direito Tributário; b) a não incidência juridicamente qualificada, ou seja, **a não incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária**, em razão da Constituição suprimir a competência impositiva ou o poder de tributar, quando se verificam certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no estatuto supremo.

Assim, o caso em tela trata-se de não incidência juridicamente qualificada, onde por expressa disposição constitucional houve a supressão do poder de tributar do Estado, inexistindo possibilidade de lançamento do tributo.

Não pode o Município exigir, estabelecer ou até mesmo limitar os critérios no tocante ao pagamento do ITBI sem observar aquilo que constitucionalmente está previsto, sob pena de violação ao princípio da não incidência.



Hugo de Brito Machado, na obra Curso de Direito Tributário (p. 190), bem define que “A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência.”

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário (3 ed., p. 283), leciona que “Para o STF, as imunidades tributárias e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez que asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado.”

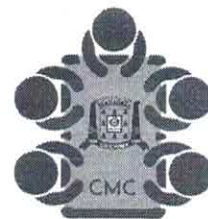
Referida limitação de competência e do poder de tributar veda, de forma clara e absoluta, que o Município promova qualquer lançamento tributário sobre a transferência imobiliária em questão, eivando qualquer decisão diversa por nítida inconstitucionalidade.

Data vênia ao entendimento diverso, mas o que importa para gozar da não incidência do tributo é que o imóvel seja incorporado em realização de capital social, sendo irrelevante para fim de incidência do ITBI o valor dos referidos imóveis e das cotas integralizadas. Quisesse o legislador limitar o valor do bem a ser integralizado, poderia ter feito por emenda constitucional ou legislação complementar, o que não o fez, descabendo, portanto, qualquer interpretação tergiversante da norma constitucional.

A jurisprudência ampara referido entendimento:

“APELAÇÃO – Ação Anulatória – ITBI – Incorporação de bens imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital – Hipótese configuradora da situação prevista no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal – Reconhecimento de imunidade tributária – Sentença mantida – Recurso não provido.” (TJSP. Processo n. 0047623-24.2010.8.26.0224, 14ª. Câmara de Direito Público, Relator Des. Henrique Harris Junior, julgado em 27/11/2014)

“APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ITBI. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 156, §2º, I, DA CF/88. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. CABIMENTO. Incide a imunidade do ITBI sobre todos os bens imóveis destinados à integralização de capital social. APELO DESPROVIDO.” (TJRS. Apelação cível n. 70040328304, Primeira Câmara Cível. Relator Des Difini, Julgado em 06/04/2011)



Não fosse o suficiente, ainda vale observar que a hipótese de incidência do ITBI, conforme expressamente prevê no art. 156, II da Constituição Federal, é a transmissão de imóveis *inter vivos* **por ato oneroso**, o que igualmente não se verifica na situação em voga, onde ocorreu uma simples realização de capital da pessoa jurídica, afastando por completo a possibilidade e exigibilidade do tributo.

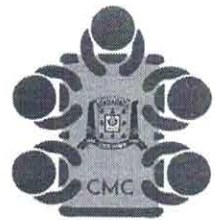
Deste modo, não há dúvida que a decisão singular merece ser reformada, porquanto está-se diante da aplicação do princípio da não incidência tributária prevista constitucionalmente, o que impede o lançamento do ITBI na hipótese de integralização de capital em debate.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso, deferindo a não incidência integral do ITBI sobre as transferências imobiliárias efetuadas pelo recorrente.

FUNDAMENTAÇÃO VOTO DIVERGENTE (Conselheiro Willian Peres Bittencourte)

No presente caso, o contribuinte recorre de decisão da primeira instância administrativa que deferiu parcialmente imunidade tributária do ITBI incidente sobre imóveis incorporados ao capital social de sociedade empresária; a decisão administrativa de primeiro grau limitou a imunidade *“até o montante necessário a composição de seu capital social declarado”* (fl. 03), entendendo dever ser tributado a diferença entre o valor da integralização e o valor de mercado do bem.

A ilustre Conselheira relatora (Dra. Liliane pedroso Viera) negou provimento ao recurso do contribuinte, para manter a tributação da diferença entre o valor integralizado e o valor de mercado do imóvel, sob o argumento de que a questão jurídica em tela estaria sob o crivo de análise do Supremo Tribunal Federal no RE 796/376/SC, em que há repercussão geral reconhecida sobre a matéria (Tema 796); aduz que no referido RE há parecer da Procuradoria Geral da República contrária a tese ventilada pelo contribuinte, as quais transcreve como razão de decidir, razão pela qual negou provimento ao pleito do contribuinte.



Houve pedido de vista do Ilustre Conselheiro Rafael Trombim, que apresentou voto divergente, votando pelo provimento do recurso.

Após os debates na sessão, pedi vista para melhor análise do caso. Pois bem.

Já de início impõe-se consignar que a questão diz respeito a matéria eminentemente constitucional, afeta ao campo das imunidades tributárias, as quais se constituem em verdadeira limitação ao Poder de Tributar. São garantias postas na Constituição para proteger os cidadãos, e não a Fazenda.

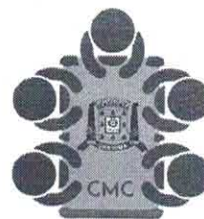
Sobre o ponto, a Constituição dispõe que o ITBI não incide sobre a integralização de imóveis ao capital de pessoas jurídicas, desde que estas não tenham por atividade preponderante a venda, a locação ou o arrendamento mercantil de imóveis (artigo 156, parágrafo 2º, inciso I). Esta é a única ressalva que consta literalmente na redação do referido artigo da constituição, não havendo nenhuma outra restrição.

Regulamentando este dispositivo, o CTN define como atividade preponderante aquela responsável por mais de 50% da receita operacional da sociedade nos dois anos anteriores e nos dois anos posteriores à transferência (artigo 37, parágrafo 1º).

A regra, embora claríssima, tem sofrido tentativas de amesquinamento por parte de municípios que, por leis próprias ou simples prática administrativa, limitam a imunidade ao valor do capital subscrito (isto é, ao valor de face das ações ou quotas integralizadas), cobrando ITBI sobre a diferença apurada entre o valor integralizado e o valor de mercado dos imóveis colacionados.

Desde logo, data vênica, impõe-se afastar o argumento trazido pela nobre relatora em seu voto, no sentido de que a questão está sob o crivo do STF no RE 796.376/SC (*Tema 796: “Alcance da imunidade tributária do ITBI, prevista no art. 156, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor total desses bens exceder o limite do capital social a ser integralizado”*). Isso porque no RE citado os fatos postos sob julgamento são olímpicamente diversos dos que aqui se controvertem.

Uma análise detida dos autos eletrônicos do referido RE 796.376/SC no site oficial do Supremo na rede mundial de computadores, deixa claro que no caso lá analisado, o contribuinte



integralizou ao capital social de ente jurídico bens imóveis em valor superior ao que consta em sua declaração de bens, e sob esta diferença a maior, é que se pleiteia a imunidade tributária.

No caso presente, contudo, a hipótese fática é outra. Aqui o contribuinte integralizou o bem imóvel pelo mesmo valor que consta em sua declaração de bens, o que é algo bem diverso do precedente em julgamento do STF, não podendo este Conselho de Contribuintes querer dar tratamento idêntico para fatos jurídicos absolutamente distintos.

Feita esta importante distinção entre os casos confrontados, o que por si já seria suficiente para afastar os fundamentos suscitados pela nobre relatora para negar provimento ao recurso do contribuinte, a questão merece ainda um aprofundamento maior.

Com efeito, assim dispõe o art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal (CF):

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

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

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 possui a mesma natureza das imunidades previstas no seu art. 150, VI, 'a' a 'd', da CF, **constituindo-se em um direito garantido por cláusula pétrea.**

Logo, tratando-se de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, a imunidade sobre a operação de integralização é incondicional, ou seja, independe da condição de estar sendo feita a valor de declaração ou a valor de mercado.



A decisão do setor de arrecadação, *data vênica*, ao limitar o gozo à imunidade somente ao valor do capital integralizado extravasou os limites de sua competência, restringindo aonde nem mesmo o texto da Constituição restringe.

Daí a inconstitucionalidade e a ilegalidade da decisão administrativa, já que o próprio texto do Código Tributário Municipal apenas reproduz em sua literalidade o texto da constituição, extravasando, assim, a decisão recorrida os limites impostos pela Constituição Federal, restringindo o conteúdo da imunidade para além do que previsto na carta maior e no próprio Código Tributário Municipal.

E mais, ainda que existisse lei federal e municipal – o que não é o caso – limitando o direito à imunidade ao valor do imóvel necessário à integralização, tais leis seriam completamente inconstitucionais, já que o limite de competência atribuído à lei infraconstitucional não se presta a ampliar ou limitar o conteúdo da imunidade, como, aliás, já se pronunciou especificamente o C. STF, no julgamento da medida cautelar na ADI nº 2028.

Eis a ementa da decisão plenária da Suprema Corte:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei"



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensão provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência.

- Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

- Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada.

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta. (ADI 2028 MC, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJ 16-06-2000 PP-00030 EMENT VOL-01995-01 PP-00113).



Ao examinar a questão da regulamentação da imunidade por lei, portanto, o STF fixou o entendimento, com muita propriedade, de que nem mesmo a lei complementar pode estabelecer requisitos que desvirtuem o próprio conceito constitucional, bem como limitar a própria extensão da imunidade.

Como se vê, a decisão guerreada na tentativa de interpretar o direito à imunidade do ITBI desrespeitou as limitações impostas pela Constituição ao conteúdo da imunidade, criando requisito ou condição que não consta da Carta da República e nem mesmo no Código Tributário Municipal, que apenas reproduz o texto Constitucional.

Ora, se nem mesmo a lei, quer complementar ou ordinária, pode restringir o conteúdo das imunidades previstas na Constituição, como pode uma simples decisão do setor de arrecadação fazê-lo?

O direito à imunidade do ITBI no caso de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital é incondicional e amplo, e não pode ser restringido com vistas a fins apenas arrecadatários.

Independentemente, portanto, de a integralização estar sendo feita a valor de declaração ou a valor de mercado, basta que o imóvel seja incorporado ao capital social de pessoa jurídica para que o direito à imunidade incida (*“não incide sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”*). Logo, não pode haver restrição à imunidade!

Na verdade, segundo a doutrina clássica a imunidade tributária constitui-se em uma limitação ao poder tributar.

Ruy Barbosa Nogueira ensina que imunidade é categoria constitucional, é **precisamente limitação de competência**, mais genericamente, **é exclusão do próprio poder de tributar**. (Curso de Direito Tributário, 9ªed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 172).

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

Para Ives Gandra da Silva Martins as imunidades, no direito brasileiro, **exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição**. (Imunidades Tributárias (coord). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 31).

Roque Antônio 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**. (Curso de direito tributário. 9ªed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 399).

Logo, em se tratando de transmissão de bens ou direitos incorporados ao capital social de pessoa jurídica a imunidade é incondicional, ampla e auto aplicável, independente do cumprimento de qualquer outro requisito, razão pela qual a decisão do setor de arrecadação do Município de Criciúma é absolutamente inconstitucional, ilegal e antijurídica.

Há ainda uma outra questão relevante que, necessariamente, precisa ser enfrentada neste julgamento, qual seja, a permissão contida no art. 23 da Lei Federal 9.249/95, que autoriza aos contribuintes a integralizar bens ao capital social de empresas à valor de declaração.

Assim reza o art. 23 da Lei 9.249/1995:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.



Vê-se que a redação literal da Lei Federal em comento expressamente prevê, no seu §2º, que **“a diferença a maior será tributável como ganho de capital”** pelo Imposto de Renda, e não pelo ITBI, como exige o Município.

No presente caso, à luz da referida legislação, está-se diante de fato gerador de exigência tributária dúplice sobre o mesmo fato imponible, qual seja, de um lado a UNIÃO FEDERAL querendo cobrar Imposto de Renda (na modalidade Ganho de Capital) sobre a diferença a maior entre o valor integralizado e o preço de mercado; e de outro lado, o município, sobre o mesmo fato imponible (diferença a maior entre o valor declarado e o de mercado) dizendo que incide o ITBI.

Ora, evidente que sobre um mesmo fato não podem incidir ao mesmo tempo dois impostos distintos, sob pena de invasão de competência de um ente político sobre a esfera jurídica de competência do outro, sem contar a proibição Constitucional do *non bis in idem*.

Ao ver dos municípios (não de todos, o de Criciúma é uma das exceções), a parcela correspondente ao ganho de capital que deixou de ser auferido (e submetido ao IRPF) na hipótese do parágrafo 1º do art. 23 da Lei 9.249/1995, sofrerá a incidência do ITBI (quando a transferência for feita a valor de declaração), em atenção ao suposto princípio de que algum tributo há sempre que incidir, já que a imunidade não se prestaria (no entender dos municípios) para beneficiar particulares.

Olhando de um modo mais aprofundado a questão, porém, percebe-se que se está diante de uma falsa premissa, pois, na hipótese do parágrafo 1º, há identidade tanto (i) entre o valor de declaração dos imóveis e o valor de face das ações ou quotas emitidas, quanto (b) entre o valor de mercado dos imóveis e o valor de mercado das ações ou quotas com eles integralizadas.

Assim sendo, fica claro que a controvérsia decorre de um elemento alheio à tributação municipal. Os municípios se utilizam de um benefício concedido pela União e pretendem dele extrair algum ganho para si, sem que nada em sua esfera jurídica tenha sido afetado. De fato, se a integralização ocorresse pelo valor de mercado, tudo o que se teria seria a incidência imediata do imposto de renda sobre o ganho de capital, sem o nascimento de qualquer dever de ITBI. Questiona-se: Por que razão a integralização por um valor menor (e contra ações ou quotas com um valor de face também menor) deveria incidir o imposto municipal?



Embora em outro contexto, a tributação por um ente político de benefício fiscal concedido por outro já foi analisada em profundidade pelo C. STJ. No EREsp. 1.517.492/PR (1ª Seção, relatora para o acórdão ministra Regina Helena Costa, DJe 1/2/2018), em que se afastou a incidência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS (subvenções para investimento), a corte deixou claro que a pretensão fiscal ali analisada equivaleria à *“possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”, aniquilando “instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada no modelo federativo”*.

Segue a ementa assinalando que *“a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desprezo à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação”*. Haveria, então, inevitável *“abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro”* o que causaria *“desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica”*. E finaliza o acórdão: *“o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino” torna “inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais”*.

Ora, se a União não pode passar por cima de lei estadual para tributar benefício concedido por Estado-membro, por que motivo o município poderia apequenar a imunidade constitucional para tributar benesse fiscal outorgada por lei federal (art. 23 da Lei 9.249/95)?

E nem se alegue que a exigência aqui discutida teria assento no artigo 38 do CTN, a qual reza que *“a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”*. Não se decide sobre a configuração da hipótese de incidência de um tributo com recurso a elementos do consequente normativo, que só incide uma vez verificada a hipótese de incidência prevista no antecedente da norma, e não com fundamento em sua base de cálculo (consequente da norma tributária).

Tampouco cabe invocar o princípio de que as imunidades só devem ser reconhecidas se atendidas as suas finalidades, para que não se transformem em privilégios odiosos. A imunidade em debate visa fomentar o surgimento de novas empresas e o crescimento daquelas já existentes, o que sem dúvida decorre da leitura aqui predicada — e é obstado pela visão restritiva posta sob



censura pela decisão administrativa aqui combatida a qual visa apenas interesse arrecadatório do município.

Com estas considerações, peço vênica para acompanhar a divergência inaugurada pelo Conselheiro Rafael Trombim e dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

DECISÃO

O Conselho Municipal de Contribuintes, por MAIORIA dos votos, conheceu do recurso e **NEGOU PROVIMENTO**, nos termos do voto da relatora, mantendo a decisão singular por seus próprios fundamentos.

VOTAÇÃO

<u>Josiani Inês Bombazar – CONSELHEIRA</u>	<u>DESPROVIDO</u>
<u>Liliane Pedroso Vieira – RELATORA</u>	<u>DESPROVIDO</u>
<u>Willian Peres Bittencourte – CONSELHEIRO</u>	<u>PROVIDO</u>
<u>Rafael Trombim – CONSELHEIRO</u>	<u>PROVIDO</u>
<u>Luiz Fernando Cascaes – PRESIDENTE</u>	<u>DESPROVIDO</u>

INTIMAÇÃO PARA CUMPRIMENTO DA DECISÃO

As decisões do CMC são definitivas, desta forma, caso haja débitos pendentes, os mesmos deverão ser regularizados no prazo de 10 (dez) dias, conforme preceituam os arts. 163 e 164 do CTM regulamentado pelo arts. 50 e 51, do Decreto SF/nº 1.325/18, sob pena de inscrição na dívida ativa e consequente medidas de cobranças administrativa ou judicial.



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



Os autos serão remetidos ao Setor de Arrecadação/Dívida ativa, pertencentes a Secretaria da Fazenda, para fins de cumprimento da decisão.

Liliane Pedroso Vieira
Conselheira Relatora

Luiz Fernando Cascaes
Presidente do CMC