

## IDENTIFICAÇÕES

Número do Processo de 1ª Instância: 532.034/2018

Número do Processo de 2ª Instância: 541.286/2018

Recorrente: JCR PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S/A

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. ITBI. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI ATÉ O MONTANTE NECESSÁRIO À COMPOSIÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DECLARADO. CONSEQUENTE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR QUE EXCEDE A REALIZAÇÃO DO CAPITAL. 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 de votos decidiu-se negar provimento ao recurso.

Conselheira JOSIANI INÊS BOMBAZAR – RELATORA

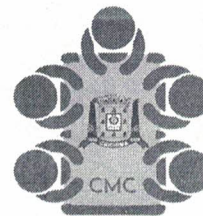
## RELATÓRIO

O requerente apresenta através do processo administrativo em epígrafe, recurso perante a decisão do PA nº 536.216/2018.

O requerente, buscou em primeira instância, a não incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, para a seguinte matrícula imobiliária: 16.908, tendo em vista a integralização desse bem imóvel para a sociedade JCR Participações e Investimentos S/A., com intuito de compor o capital social.



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



Juntou a fim de instruir seu pedido inicial, requerimento (fl.02/03), Ata da Assembleia Geral Extraordinária (fls.04/06), lista de subscrição de ações (fls.07/08), matrícula do imóvel sob n.º 16.908 (fl.09/13) e Estatuto Social (fls.15/21).

Ato contínuo, em **18/06/2018** encaminhou-se o PA à Procuradoria e se solicitou competente parecer jurídico para consubstanciar análise e julgamento deste contencioso tributário.

A Procuradoria Geral do Município analisou o mérito, e em **11/07/2018** opinou pelo **DEFERIMENTO** da não incidência tributária a título provisório, até o MONTANTE NECESSÁRIO A COMPOSIÇÃO DE SEU CAPITAL SOCIAL DECLARADO, devendo tributar o excedente, da matrícula 16.908, e intimou, a sociedade anônima adquirente, para cumprir o que determina os §§§ 1º, 2º e 3º do art. 2º da LC 259/2017, SOB PENA DE INCIDÊNCIA DO ITBI, em conformidade com o parágrafo seguintes da mesma legislação. Em **11/07/2018** foi homologado o Parecer Jurídico **n.º 82/2018**, pela Procuradora-Geral do Município.

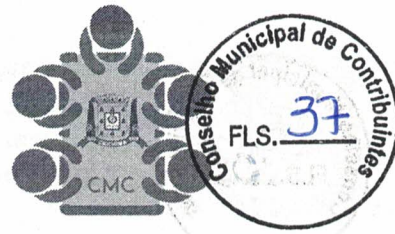
Após parecer jurídico, a PGM em **16/07/2018** encaminhou o PA à Secretária da Fazenda para decisão de 1ª instância. O Sr. Secretário da Fazenda, após analisar o pedido, tanto na questão de fato, quanto de direito, acolheu integralmente o Parecer Jurídico Tributário **n.º 82/2018** e **DEFERIU** o pedido formulado.

Em **23/07/2018**, o requerente ou a pessoa a seu comando foi notificada da decisão de primeira instância, (vide capa do PA). E inconformado com decisão exarada no PA n.º **532034/2018**, ingressou com o Recurso Administrativo n.º **541286/2018**, em **03/10/2018**.

Juntou a fim de instruir o recurso, requerimento (fls.02/09), procuração (fls. 10/11), guia de ITBI n.º 2555/2018 (fls.12), certidão negativa de débitos do imóvel (fls.13), parecer jurídico-tributário (fls.14/19), decisão de 1ª instância (fls.20), declaração (fls.21) e anexo (fls.22),

Ato contínuo formulou sua defesa com os seguintes argumentos:

1. O requerente é, conforme se pode observar em seus atos constitutivos, empresa dedicada à participação em outras sociedades quotistas ou acionistas (holding)



2. Foi fundada em 15/05/2018 pelas sócias (Janine e Camila) e em 01/06/2018 houve aumento do capital social, e na, integralização do aumento, foi realizado um aporte de alguns imóveis, que dentre eles está a matrícula 16.908.

3. Em 14/06/2018, protocolou o pedido de isenção de ITBI. Na data de 01/08/2018, o Município deferiu o pedido de isenção, contudo condicionou que se o valor utilizado para compor a base de cálculo do ITBI fosse o de mercado a diferença entre esse e o valor declarado do contrato social deve ser tributado.

O requerente reitera o pedido feito no PA 532034/2018, e sustenta no recurso administrativo a não tributação do valor excedente ao capital social e a aplicação da imunidade constitucional de maneira ampla e total, bem como a falta de amparo legal na legislação infraconstitucional para tal tributação, assim como a possibilidade, contida no Decreto nº 3.000/1999, de as pessoas físicas transferir às pessoas jurídicas, a título de integralização, bens direitos, pelo valor constante na declaração de imposto de renda (DIRPF)

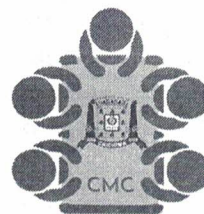
Por fim, requer-se que seja conhecido o presente recurso ordinário, reconhecendo que não há a incidência do ITBI sobre o valor excedente ao aporte do capital social e que seja feito o reembolso do valor do ITBI recolhido na guia n.º 4008/2018 no valor de R\$ 2.668,31, conforme anexo.

É este, em epítome, o relatório. Decido.

### QUESTÕES PRELIMINARES

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

### FUNDAMENTAÇÃO DO VOTO DA RELATORA



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

Preliminarmente, este assunto de tributação do excedente da integralização, tem gerado discussões em nossos tribunais. O assunto está *sub judice* no STF o RE n.º 796.736, do Rel. Min. Marco Aurélio, Dje de 20/03/2015, tendo sido reconhecida nesses autos, a própria repercussão geral da questão.

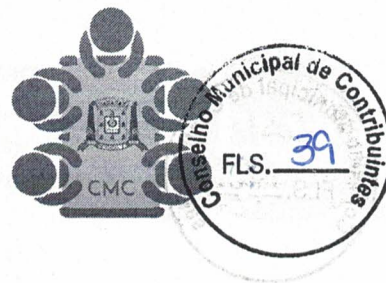
O recorrente em suas razões utiliza o Decreto n.º 3.000/1999, que prevê a possibilidade de as pessoas físicas transferir às pessoas jurídicas, a título de integralização, bens direitos, pelo valor constante na declaração de imposto de renda (DIRF).

Portanto analisado, o presente caso, este não proibiu que o sócio integralizante, utilizasse o valor constante em sua declaração do imposto de renda para subscrever o imóvel que pretende integralizar, até porque, se o sócio tiver vontade de subscrever pelo valor constante na DIRF, e sendo este inferior ao valor de mercado, haverá sim tributação daquele sobre o excedente, assim leciona o art. 36, I do CTN, vejamos “[...] *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*”

Pode-se inferir então, que como o sócio integralizante optou em subscrever por um valor inferior ao mercado, o imposto obviamente não irá incidir somente em relação ao pagamento do que de fato está subscrito, por expressa previsão legal. A tributação do excedente, previne a evasão fiscal, normas de composição tributária existentes.

Em relação a não incidência, o texto constitucional em seu art. 156, não é amplo e irrestrito e sim específica o montante necessário a composição do capital subscrito, novamente, por este motivo, que se tributa o valor excedente.

Ainda assim, se o imposto não deve incidir em realização do capital e, o capital declarado (subscrito) no contrato social no valor de **R\$ 165.584,04** (cento e sessenta e cinco mil, quinhentos e oitenta e quatro centavos e quatro centavos), e o valor de mercado do imóvel é **R\$ 300.000,00** (trezentos mil reais) (vide fl.22), por óbvio que o valor excedente aquele deve ser



tributado, tudo isso, em respeito, a Lei Complementar 287/2018 -CTM (que revogou a LC 259/2017, Artigo 5º, §1º **mesma redação**), em seu art. 223.

Art. 223 A base de cálculo do imposto é:

I - o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos, assim entendidos os valores da prática de mercado

§ 1º Entende-se por valor venal, para efeito de apuração da base de cálculo do ITBI, o valor atualizado do bem, ou o valor declarado no instrumento de transmissão, se este for maior.(grifou-se).

Percebe-se então que a própria lei determina que a base de cálculo do ITBI é sobre o valor venal, assim entendido valor de mercado, em verdade, tributa-se o excedente porque o próprio Código Tributário Nacional prevê isso, inteligência do art. 36, I.

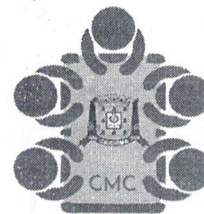
#### **FUNDAMENTAÇÃO DO VOTO DIVERGENTE (Conselheiro Rafael Trombin)**

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;

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.”

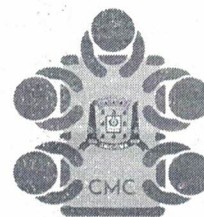
Referida limitação de competência e do poder de tributar veda, de forma clara e absoluta, que o Município promova qualquer lançamento tributário sobre a transferência imobiliária em questão, eivando qualquer decisão diversa por nítida inconstitucionalidade.

*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:



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



“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),



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



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.

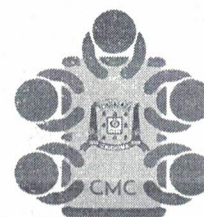
Após os debates na sessão, pedi vista para melhor análise do caso. Pois bem.

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 vênua, 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



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



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 vênia*, 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.

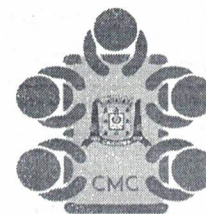
E mais, ainda que existisse lei federal e municipal – o que não é o caso – limitando o direito à imunidade ao valor do imóvel necessário à integralização, tais leis seriam completamente inconstitucionais, já que o limite de competência atribuído à lei infraconstitucional não se presta a ampliar ou limitar 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



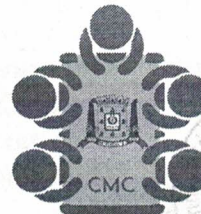
**Governo do Município de Criciúma**  
**Poder Executivo**  
**Secretaria da Fazenda**  
**Conselho Municipal de Contribuintes – CMC**



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" 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, suspensa 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**



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



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.

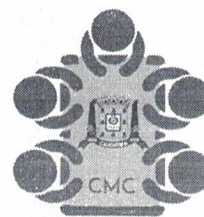
Como se vê, a decisão guerreada na tentativa de interpretar o direito à imunidade do ITBI desrespeitou as limitações impostas pela Constituição ao conteúdo da imunidade, criando requisito ou condição que não consta da Carta da República e nem mesmo no Código Tributário Municipal, que apenas reproduz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

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).

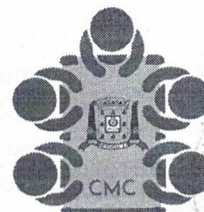
Logo, em se tratando de transmissão de bens ou direitos incorporados ao capital social de pessoa jurídica a imunidade é incondicional, ampla e autoaplicável, independente do cumprimento de qualquer outro requisito, razão pela qual a decisão do setor de arrecadação do Município de Criciúma é absolutamente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



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



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.

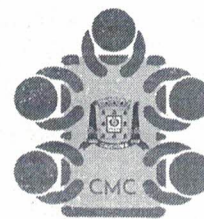
Vê-se que a redação literal da Lei Federal em comento expressamente prevê, no seu §2º, que **“a diferença a maior será tributável como ganho de capital”** pelo Imposto de Renda, e não pelo ITBI, como exige o Município.

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



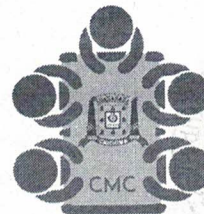
declaração dos imóveis e o valor de face das ações ou quotas emitidas, quanto (b) entre o valor de mercado dos imóveis e o valor de mercado das ações ou quotas com eles integralizadas.

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 despreço 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 arrecadatário 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

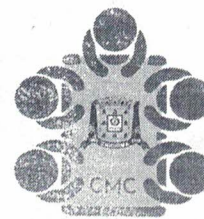
O Conselho Municipal de Contribuintes, por MAIORIA dos votos, conheceu do recurso e **NEGOU PROVIMENTO**, nos termos do voto da relatora, mantendo a decisão singular por seus próprios fundamentos.

### VOTAÇÃO

|                                                 |                   |
|-------------------------------------------------|-------------------|
| <u>Josiani Inês Bombazar – RELATORA</u>         | <u>DESPROVIDO</u> |
| <u>Liliane Pedroso Vieira – CONSELHEIRA</u>     | <u>DESPROVIDO</u> |
| <u>Willian Peres Bittencourte – CONSELHEIRO</u> | <u>PROVIDO</u>    |



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



Rafael Trombim – CONSELHEIRO

PROVIDO

Luiz Fernando Cascaes – PRESIDENTE

DESPROVIDO

### 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.

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

Josiani Inês Bombazar  
Conselheira Relatora

Luiz Fernando Cascaes  
Presidente do CMC