

Identificações

Recurso nº 560292/2019

Recorrente: **BENEDET & DALMOLIN HOLDING EIRELI**

Número do Processo de 1ª Instância: 554610/2019

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 DESPROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos etc., acordam os conselheiros do CMC, em sessão havida em 19/09/2019, em conformidade com a ata de julgamentos, por maioria dos votos, negar provimento ao recurso.

Conselheira Liliane Pedroso Vieira – RELATORA

QUESTÕES PRELIMINARES

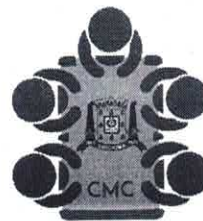
Não foi arguida qualquer preliminar, tão pouco observado qualquer vício ou ilegalidade que torne inócuo o direito material ou o pedido do recorrente.

O recurso é tempestivo e apresenta as razões do inconformismo, portanto, satisfeitos os requisitos legais, conhece-se do recurso.

RELATÓRIO



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



O requerente apresentou impugnação à declaração de não incidência do tributo e postulou o cancelamento dos lançamentos do Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis –ITBI para específicas matrículas imobiliárias identificadas pelos nº 73.410, 73.411, 73.413, 73.415, 73.416, 73.419, 73.420, 73.426, 73.449, 73.460, 73.477, 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.

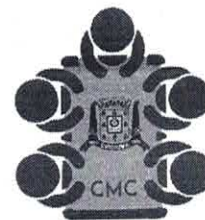
Recebido e autuado o pedido, identificado pelo nº 554.610/2019, após réplica às razões de impugnação, os autos foram remetidos à autoridade julgadora de primeira instância, que, em decisão fundamentada, decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo hígido o lançamento.

Da decisão, o requerente foi intimado em 13 de junho de 2019.

Inconformado, a tempo e modo, o requerente apresentou recurso administrativo, postulando a não tributação do valor excedente, ao argumento de que a constituição previu tal hipótese de não incidência sem vinculação ao valor do bem, bem como 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, dito valor de mercado, e o valor do custo de aquisição, não pode servir de base de cálculo do imposto, eis que inexistente lei autorizativa neste sentido.

As razões do recurso foram submetidas à réplica do Setor de Arrecadação da Secretaria Municipal da Fazenda, resultando em posicionamento pelo não acolhimento do recurso e manutenção integral do lançamento do imposto.

Na sequência, os autos foram encaminhados à douta Procuradoria-Geral do Município, sendo exarado o Parecer Jurídico Tributário nº 45/2019, da lavra da Procuradora-Geral Ana Cristina Soares Flores Youssef, manifestando-se pelo desprovimento do recurso.



Ao Conselho Municipal de Contribuintes, vieram os autos conclusos em 13 de agosto de 2019.

Este é o relato dos fatos, em síntese.

VOTO

O recorrente sustenta seu inconformismo na premissa de que não incidiria o ITBI em razão da transmissão do bens imóveis identificados no relatório decorrerem de incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica de bens pertencentes ao sócio, não caracterizando transmissão dos imóveis a terceiros. Ainda, assevera que não existe previsão legal para tributar a diferença entre o valor de mercado do imóvel e o custo apontado pelo proprietário.

A questão já foi debatida neste Conselho, ocasião em que por maioria de votos foi proferida decisão pelo não alcance da incidência do imposto ao valor excedente, conforme precedentes que seguem, de minha relatoria, julgados na sessão do dia 18 de maio de 2019, identificados pelos números 528610, 536448 e 542069.

Conforme apontado na ocasião, 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 uníssono o entendimento das Câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça Catarinense, aqui representados pela 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.

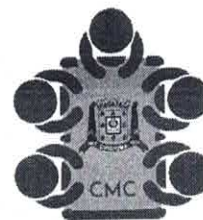
Recurso desprovido aplicada multa pela impertinência do agravo interno.

(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 nº 796.736/SC, Tema nº 796, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, 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. Referido processo aguardo concluso com relator da inserção em pauta do Pleno para julgamento, conforme decisão exarada em 27 de agosto de 2019.

Assim, ainda que, em tese, possa haver posicionamento distinto, o que se firma no momento, pacificamente no Tribunal Catarinense, 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 entende 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 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.

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 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 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



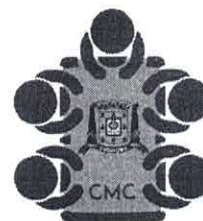
Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



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 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,



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



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 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 inventivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapeço 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 vênias para divergir do voto da relatora 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>Liliane Pedroso Vieira – RELATORA</u>	<u>DESPROVIDO</u>
<u>Willian Peres Bittencourte – 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.

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