

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.495.108 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. EDSON FACHIN

RECTE.(S) : -----

ADV.(A/S) : ANDRE FERREIRA ZOCCOLI

ADV.(A/S) : GABRIEL SACCOMANO ZOCCOLI

RECDO.(A/S) : MUNICIPIO DE PIRACICABA

ADV.(A/S) : CLARISSA LACERDA GURZILO SOARES

**ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE
PIRACICABA**

**AM. CURIAE. : SINDICATO DAS EMPRESAS DE COMPRA, VENDA,
LOCAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS
RESIDENCIAIS E COMERCIAIS DO ESTADO DE SÃO
PAULO - SECOVI-SP**

ADV.(A/S) : ANDRE MENDES MOREIRA

**AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE
FINANCAS DAS C**

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

ADV.(A/S) : ALEXANDRE GRABERT BARANJAK

AM. CURIAE. : MUNICIPIO DE RIO DE JANEIRO

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE
JANEIRO**

**AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES COMERCIAIS E
EMPRESARIAIS DO ESTADO DE MINAS GERAIS -
FEDERAMINAS**

ADV.(A/S) : JOAO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO

V O T O

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): É objeto do presente recurso, a fixação do alcance da imunidade tributária do ITBI estabelecida no art. 156, § 2º, I, da Constituição, no que diz respeito à integralização do capital social mediante a transferência de bens, diante da ressalva, contida na parte final do dispositivo, às sociedades empresárias com atividade

preponderantemente imobiliária, o que nos conduz a seguinte questão: a imunidade do ITBI para transferência de bens e direitos em integralização de capital social é assegurada para sociedade empresária cuja atividade preponderante seja imobiliária?

O deslinde dessa questão passa, necessariamente, pela análise das razões de decidir (*ratio decidendi*) contidas no julgamento no Tema 796 da repercussão geral, de modo a gerar orientação jurisprudencial definitiva a todo o sistema judicial, harmonizando, assim, o presente julgamento com os demais temas com conteúdos correlatos.

Naquela assentada restou já reconhecida como incondicionada a imunidade tributária em exame até o limite do capital social a ser integralizado sujeitando-se a tributação a diferença do valor dos bens imóveis que superar, restando assim ementado o julgado:

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

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

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

3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.” (RE 796.376,

relator para o acórdão o Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, publicado em 25.08.2020).

Na ocasião do julgamento, restou consignado que o dispositivo do inciso I, do § 2º do art. 156, contempla duas hipóteses de imunidade: (i) a transmissão para a realização de capital social; e (ii) a transmissão decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Concluiu-se, ainda, que “*a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 [relativa à atividade preponderante da empresa] nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte deste inciso*”.

Naquela assentada afirmou-se, portanto, o caráter incondicional da imunidade de ITBI que trata da não incidência do ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (primeira hipótese), ou seja, independente da atividade preponderante da sociedade empresária.

Considerando a teoria dos precedentes perfilada pela Constituição e no CPC/15, que por sua vez prescreve dever de estabilidade, integridade e coerência (art. 926), aliado às razões a seguir expostas, antecipo voto no sentido de prover o recurso do contribuinte reconhecendo-se, assim, o direito à imunidade tributária na integralização do capital social ainda que desempenhe atividade imobiliária, vez que a ressalva aplica-se apenas nos casos de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, vejamos:

1. Da força do precedente do Tema 796, RG:

A identificação da *ratio decidendi* do Tema 796 que, embora trate-se de moldura fática diversa, adotou como passo necessário (*necessary step*) para aplicação da imunidade na integralização do capital social ser essa incondicionada.

A ausência de identidade fática com o Tema 796 não afasta a aplicação do precedente formado, vez que o fato do valor do bem transferido ultrapassar o capital social é circunstancial e, portanto, não determinante na formação da *ratio decidendi* da imunidade tributária na integralização do capital social ser incondicionada.

Daniel Mitidiero leciona que “*a ratio decidendi é a norma formulada a partir da decisão de um caso por uma Corte Suprema em que razões necessárias e suficientes operam sobre fatos relevantes para determinar no todo ou em parte, a solução de uma questão idêntica ou semelhante. (...) Tudo que não forma a ratio constitui obiter dictum*”. (MITIDIERO, Daniel. Ratio decidendi: quando uma questão é idêntica, semelhante ou distinta? São Paulo: RT, 2023, p.70).

A transcrição do elucidativo conceito doutrinário faz-se por oportuna, considerando o argumento das municipalidades no sentido de que o reconhecimento da imunidade tributária à integralização do capital social como incondicionada em que a ressalva aplica-se apenas para fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica com atividade preponderantemente imobiliária tratar-se-ia de mero *obter dictum*.

Essa contextualização, sob diferentes prismas teóricos, revela-se indispensável para a adequada compreensão da lógica jurídica subjacente à incidência da norma abstraída a partir do art. 156, § 2º, I, da Constituição, especialmente diante do contexto normativo e fático em que o precedente foi editado.

Quando do julgamento do Tema 796 este Eg.STF reconheceu que “*a imunidade tributária na integralização do capital social é incondicionada*”, sendo essa razão necessária e/ou suficiente para que a incidência do ITBI se dê apenas no que sobejar do capital social.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade tributária como incondicionada não representa mero *obter dictum*, consubstancia, na verdade, autêntica *ratio decidendi* do julgado.

Ao reconhecermos tratar-se da *ratio decidendi*, este Eg. STF encontrase jungido à força do precedente por si editado, na medida em que corresponde, justamente, à uma das funções da *ratio* “*...solucionar, no todo ou em parte, uma questão de direito- idêntica ou semelhante. (...) Questões idênticas ou semelhantes ancoram- atraem- os precedentes.*” (MITIDIERO 2023:84-85)

A questão ora em julgamento atrai a aplicação do paradigma formado, vez que semelhante à discussão lá estabelecida, em que o fato de afastar a aplicação da imunidade do ITBI no que sobejar do capital social foi circunstancial/acidental, a incondicionalidade da imunidade foi elemento

essencial para reconhecer sua aplicação até o limite do capital social ainda que tenha atividade preponderantemente imobiliária.

Nesse cenário, as lições de Daniel Mitidiero são elucidativas: *“a ratio formada sobre a questão semelhante já julgada serve como precedente para aquela pendente de apreciação, uma vez definido o nível de generalização em que entram em sintonia mediante analogia.”* (2023:86). A imunidade na realização do capital social mediante integralização de bem imóvel encontra-se em nível máximo de generalização sendo cogente, assim, diante da força dos precedentes, sua aplicação no caso ora em julgamento.

É justamente em atenção às diretrizes de integridade e coerência que este Eg. Supremo Tribunal vem aplicando o precedente do Tema 796, diante da *ratio* de tratar-se de imunidade tributária incondicionada, para manter as decisões, por exemplo, dos Tribunais de Justiça do Mato Grosso do Sul, Minas gerais, Goiás e Rio de Janeiro (RE 1.449.120/MS, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, RE 1.524.130/MG, de relatoria do Min. Dias Toffoli, ARE 1.485.056/GO e 1549266/RJ, de minha relatoria).

Ao Supremo Tribunal Federal como corte de precedentes incumbe esse mister fundamental de manter coerência e integridade nas razões de decidir não apenas na formação dos precedentes, mas, sobretudo, na aplicação de seus próprios precedentes.

Não fosse o bastante a força do precedente, tem-se, ainda, que a própria interpretação histórica das regras de competência e imunidade do ITBI, desde a EC 18/1965, reiteram compreensão da incondicionalidade da imunidade na realização do capital social mediante integralização com bem imóvel, vejamos:

2. Interpretação histórica e gramatical da imunidade do ITBI na realização do capital social:

A imunidade do ITBI obtém sua primeira menção por meio da Emenda Constitucional de 18/1965, quando define o alcance de sua incidência no parágrafo 2º do art. 9º, com a seguinte redação:

“Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

[...]

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.”

Assim, a EC 18/1965 determinou a exceção para as empresas de atividade preponderante de venda ou de locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição, do gozo da imunidade do ITBI nas hipóteses integralização de capital social.

A Constituição da República de 1967, então, disciplinou sobre a incidência do Imposto sobre Transmissão Imobiliária (ITBI) da seguinte maneira:

“Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

§ 3º - O imposto a que se refere o n.º I não incide sobre a transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.”

Trata-se, nesta fase legislativa, da determinação de não incidência do imposto alcançar eventos de reorganização societária. Ademais, a Emenda

Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, dispôs sobre a temática da seguinte forma:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e

[...]

§ 3º O imposto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.”

Foi apenas com a Constituição de 1988 que promoveu alteração das regras de competência na tributação imobiliária cindindo “os impostos de transmissão em dois, a saber: (a) o imposto sobre a transmissão de direitos reais e bens imóveis ficou a cargo dos municípios (art. 156, II), ao passo que (b) aos Estados foi outorgada competência para o ITCD (art.155, I)” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes . Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Org.). Direito Tributário e o Novo Código Civil. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 1, p. 239)

Por fim, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 traz em seu respectivo texto constitucional a seguinte ressalva:

§ 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;”

No que tange ao aspecto gramatical, denota-se a inserção da expressão “(...), *salvo se, nesses casos, (...)*” pela primeira vez na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, possibilitando uma análise do bloco normativo em duas partes.

A primeira parte diz respeito a hipótese de “*transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital*”.

Já a segunda parte, diz respeito a hipótese de “*transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*”.

Ambas as hipóteses estão abarcadas na imunidade do ITBI pois são ligadas pela conjunção aditiva “*nem*”. Ocorre que apenas a segunda parte do dispositivo está diretamente relacionada à expressão “*salvo se*”, porquanto é seguida da locução adverbial de referência “*nesses casos*”, anteriormente mencionada. Esse adjunto adverbial de condição ou restrição determina em qual hipótese a imunidade não é abarcada.

Tal compreensão é relevante, pois, historicamente, era utilizado para marcar esta distinção apenas a expressão “*salvo se*”, que não restringia a condição que viria após esta expressão a apenas uma parte do dispositivo. Dessa forma, a condição de não imunização para pessoa jurídica que exercia atividade imobiliária preponderante se estendia para ambas as hipóteses, o que tornava essa imunidade do ITBI integralmente “CONDICIONADA”.

No entanto, com a inclusão da expressão “*nesses casos*” logo após a locução conjuntiva subordinativa “*salvo se*” no texto normativo, estabeleceu-se uma condição restritiva na interpretação do dispositivo, distinguindo claramente entre as hipóteses de imunidade tratadas.

A preposição “em” contraída com o pronome demonstrativo “*esse*” (“*nesses*”) indica uma referência específica e delimitada aos casos mencionados na segunda parte do dispositivo, ou seja, “*transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*”.

Por sua vez, a primeira parte do dispositivo, que trata da

“transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”, descreve uma hipótese de imunidade que é incondicionada. A referência restritiva trazida por *“salvo se, nesses casos”* evidencia que a condição imposta não se aplica à primeira hipótese, mantendo a imunidade tributária plena para a realização de capital independente do objeto social do sujeito passivo.

O uso gramatical e normativo de *“nesses casos”* opera como uma ferramenta de limitação interpretativa, conferindo condicionalidade apenas à segunda hipótese, enquanto preserva a incondicionalidade da imunidade descrita na primeira.

Portanto, resta definitivo o esclarecimento que a imunidade na integralização do capital social é incondicionada, isto é, se estende a todas as pessoas jurídicas, uma vez que independe do objeto social do sujeito passivo.

3. Do teleos da imunidade tributária do ITBI na realização do capital social mediante a integralização com bem imóvel:

Além do aspecto da evolução da imunidade do ITBI nas diferentes Constituições brasileiras, bem como, da conformação de seu fato gerador (Cf. BEVILACQUA, Lucas; PRZEPIORKA, Michell. A conformação do fato gerador do ITBI pelos tribunais superiores. *Revista dos Tribunais* [Recurso Eletrônico], São Paulo, n.1054, ago. 2023), entendo necessário também, adentrar ao aspecto teleológico de tal regra de imunidade, isto é, compreender o objetivo e as razões pelas quais o constituinte escolheu imunizar a integralização do imóvel ao capital social, quais sejam: incentivar o empreendedorismo, facilitando o trânsito de imóveis que tenham por finalidade acrescer o patrimônio de sociedades empresárias, em detrimento da concentração patrimonial de pessoas físicas, e por fim, incentivar o desenvolvimento econômico do País.

Muito antes do surgimento dessa celeuma tributária, havia me debruçado sobre a incidência do ITBI como a *“outra face da garantia política fornecida pelo Estado à titularidade privada sobre imóveis”*, ocasião na qual identifiquei, inclusive, o imperativo em ponderar o *“grande desafio para*

superar um velho problema, a clivagem abissal entre a proclamação discursiva das boas intenções e efetivação da experiência” (FACHIN, Edson. Considerações sobre ITBI e o regime contemporâneo das titularidades à luz do NCC. In: GRUPENMACHER, Betina (Coord). Direito Tributário e o NCC. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.262).

Infelizmente, a boa intenção do constituinte não corresponde à prática da Administração Tributária Municipal que estabelece uma miríade de condições para o gozo da imunidade tributária quando da realização do capital social, com destaque para vedação à sua aplicação para sociedades empresárias com atividade preponderantemente imobiliária, o que dissonante do texto constitucional conforme interpretação conferida por ocasião do julgamento do Tema 796 quando explicitado seu *telos* pelo relator do feito, Min. Marco Aurélio, ao ressaltar:

“A razão de ser da imunidade – e nada surge sem causa, princípio lógico e racional do determinismo – é facilitar o trânsito jurídico de bens, considerado o ganho social decorrente do desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República – artigo 3º, inciso III, da Lei Maior.”

Por oportuno, convém ressaltar que a primeira razão descrita faz jus ao incentivo às transferências de patrimônio dos sócios para capitalização das sociedades. Portanto, justificada a imunidade técnica como um meio pelo qual se facilita a capitalização e desenvolvimento de empresas a fim de se incentivar a livre iniciativa e evitar a construção de óbices em tais transmissões.

É possível estabelecer uma relação entre a imunidade tributária prevista no dispositivo constitucional e os princípios fundantes da ordem econômica, notadamente a liberdade de iniciativa conforme esclarece Fernando Daniel de Moura Fonseca: “...qual teria sido, então, o valor objeto de proteção constitucional? O estímulo à capitalização de pessoas jurídicas, por meio da eliminação do encargo tributário incidente sobre o ato de transmissão de bens e direitos.” (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A imunidade do ITBI na conferência de bens imóveis ao capital social de

pessoas jurídicas. In: TAKANO, Caio A. e BARRETO, Simone Costa. *Direito Tributário e interdisciplinaridade: homenagem à Paulo Ayres Barreto*. São Paulo: Noeses, 2021, p.667-681, p.676)

A imunidade em questão revela-se como instrumento de concretização dos valores constitucionais consagrados nos arts. 1º, IV, e 170, *caput*, da Constituição Federal, que asseguram, respectivamente, os fundamentos da livre iniciativa e da ordem econômica.

Nesse cenário constitucional, de acordo com as lições de Luís Eduardo Schoueri: “ ...sendo técnica, a imunidade deverá ser interpretada no sentido de cumprir sua função no sistema.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.407).

Por último, justamente a partir dessa compreensão de sistema, oportuno consignar que os arts.36 e 37 do Código Tributário Nacional, não foram objeto de recepção pela Constituição Federal de 1988, no que ainda condicionam o direito à imunidade do ITBI ao não desenvolvimento de atividades preponderantemente imobiliárias, mesmo para a hipótese de integralização do capital social, nos termos do parecer do Procurador Geral da República.

Diante de todo o exposto, a vedação de tributação, longe de configurar qualquer privilégio, traduz uma opção constitucional legítima voltada à proteção da liberdade de atuação das pessoas jurídicas em determinadas áreas econômicas, entre as quais, inclusive, a construção civil e a participação e incorporação imobiliária, instrumentos determinantes para a garantia do direito ao acesso à moradia.

4. Dispositivo:

Diante do exposto julgo procedente o Recurso Extraordinário garantindo o direito a imunidade do ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital como incondicionado, ou seja, independentemente da atividade empresária preponderante, ainda que seja a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil,

restringindo a regra de desoneração apenas ao limite do capital social a ser integralizado, conforme definido no julgamento do Tema 796 da repercussão geral.

Sem honorários, por se tratar de mandado de segurança (Súmula 512/STF e art. 25 da Lei 12.016/2009). Custas judiciais *ex lege*.

Proponho o seguinte enunciado de tese:

“A imunidade tributária do ITBI, prevista no art.156, §2º, I, na realização do capital social mediante integralização de bens e valores, é incondicionada, portanto, indiferente a atividade preponderantemente imobiliária.”

É como voto.