



PROCESSO:	371815/2018
ASSUNTO:	Consulta
PROCEDÊNCIA:	Prefeitura Municipal de Tapurah
DESCRIÇÃO:	Consulta sobre o alcance da imunidade tributária do ITBI
RELATOR:	Conselheiro Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Neto
PARECER:	47/2021/SEGECEX

Fonte: Control-P

Excelentíssimo Senhor Relator,

1. Introdução

Trata-se de consulta formulada em 19/12/2018 pela senhora **Maria Lucia Bedin Martelli**, à época Prefeita do Município de Tapurah em exercício, solicitando, por meio do Ofício 196/2018/GP/PMT¹, parecer deste Tribunal de Contas (TCE/MT) sobre o: *“Alcance da imunidade tributária do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, prevista no art. 156, § 2º, 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”*.

A Consulente juntou aos autos: **(I)** cópia de parecer em processo administrativo municipal sobre o tema; e **(II)** cópia do parecer da Procuradoria-Geral da República emitido nos autos do Recurso Extraordinário (RE) 796.376-SC apresentado perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

Autuado e distribuído, o processo de consulta foi encaminhado ao setor de Consultoria Técnica, deste Tribunal, que emitiu o Parecer 6/2019, de 04/02/2019, com a seguinte proposta de encaminhamento:²

¹ Processo 371815/2018 (Autos digitais do Control-P): documento 258428/2018.

² Processo 371815/2018 (Autos digitais do Control-P): documento 14005/2019.



Considerando que o objeto da presente consulta foi admitido em repercussão geral pelo STF, com o fim de conferir segurança jurídica e estabilidade às decisões adotadas em resolução de consulta desta Corte de Contas, sugere-se à Relatoria deste processo, tendo-se por base o previsto no inciso X, do art. 89 do RITCE, o **sobrestamento deste processo** até que sobrevenha decisão definitiva do julgamento do RE 796.376-SC.

Nesse mesmo dia (04/02/2019), o então Relator do processo, Conselheiro Interino Isaias Lopes da Cunha, proferiu decisão determinando o sobrestamento do feito, nos termos propostos pela Consultoria Técnica.³ Com isso, os autos foram remetidos ao serviço de arquivo, deste Tribunal.

Passados quase dois anos, no dia 06/11/2020, o citado Relator, ao constatar a conclusão do julgamento do RE 796.376-SC, determinou o encaminhamento dos presentes autos ao setor de Consultoria Técnica, deste Tribunal, para análise e providências cabíveis.⁴

Sobre a tramitação dos processos de consulta, é preciso destacar que a Resolução Normativa (RN) 20/2020-TCE/MT⁵, publicada em 15/01/2021⁶, ao definir a estrutura e as atribuições da área técnica do TCE/MT: **extinguiu** o setor de Consultoria Técnica (artigo 19); **transferiu** a atribuição de emissão de parecer técnico em processos de consulta para as Secretarias de Controle Externo (artigos 12, inc. X, e 14, inc. IV); e **alterou** a redação do artigo 234 da Resolução 14/2007 (Regimento Interno deste Tribunal – RITCE/MT), o qual passou a vigorar com a seguinte redação:

³ Processo 371815/2018 (Autos digitais do Control-P): documento 15923/2019.

⁴ Processo 371815/2018 (Autos digitais do Control-P): documento 251747/2020.

⁵ Página do TCE/MT. Link acessado em 18/08/21: <https://controleexterno.tce.mt.gov.br/index.php/conteudo/download/id/99984>

⁶ Diário Oficial de Contas (DOC) do dia 14/01/2021 (Edição 2097).



Art. 234. Uma vez protocolada a consulta, autuado e distribuído o processo, será ele encaminhado à Secretaria de Controle Externo relacionada à matéria de sua respectiva área de atuação para: [destacou-se]

- I. Análise dos requisitos de admissibilidade;
- II. Juntada de informação e documento sobre a existência de prejulgado da tese ou decisão reiterada;
- III. Análise de mérito ou solicitação de manifestação especializada;
- IV. Parecer conclusivo sobre a matéria.

Em respeito ao período de vigência da RN 20/2020-TCE-MT, informa-se: que os processos de consulta protocolados até 14/01/2021 (data imediatamente anterior à entrada em vigor da citada norma) serão instruídos pela Segecex, em substituição à extinta Consultoria Técnica; e que os processos protocolados a partir de 14/01/2021 (isto é, de 15/01/2021 para frente) deverão ser examinados pelas Secex especializadas, respeitadas as competências definidas no Anexo Único da citada resolução.

2. Requisitos de admissibilidade

Ao tratar dos requisitos de admissibilidade da consulta, a Lei Complementar Estadual 269/2007 (Lei Orgânica do TCE/MT), no seu artigo 48, *caput*, prevê que: “A consulta deverá ser formulada em tese e por autoridade legítima e conter a apresentação objetiva dos quesitos, com indicação precisa da dúvida quanto à interpretação e aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência do Tribunal de Contas.” [destacou-se].

Nesse mesmo sentido dispõe o artigo 232 do RITCE/MT:

Art. 232. A consulta formulada ao Tribunal de Contas, conforme o disposto no art. 48 e seguintes da Lei Complementar 269/07, deverá atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- I. Ser formulada por autoridade legítima;
- II. Ser formulada em tese;
- III. Conter a apresentação objetiva dos quesitos, com indicação precisa da dúvida quanto à interpretação e aplicação de dispositivos legais e regulamentares;
- IV. Versar sobre matéria de competência do Tribunal de Contas.



No caso dos autos, verifica-se que a consulta foi formulada em tese, por autoridade legítima e trata de quesito apresentado de forma objetiva, com indicação precisa da dúvida quanto à interpretação e aplicação de normas, relacionadas à competência fiscalizatória do TCE/MT.

Com isso, entende-se que foram preenchidos todos os requisitos de admissibilidade previstos na citada legislação.

3. Jurisprudência do TCE/MT

Ao consultar à jurisprudência do TCE/MT, verifica-se que este Tribunal não dispõe de prejudgado tratando do assunto objeto desta consulta.

4. Contextualização do tema da dúvida apresentada

4.1. O instituto da imunidade tributária

A fim de melhor compreender do assunto, são necessários alguns esclarecimentos sobre o instituto da imunidade tributária, sobretudo no que diz respeito ao seu conceito e natureza jurídica.

Em primeiro lugar, é oportuno destacar que as imunidades tributárias são previstas na Constituição Federal de 1988 (CF/88), que, ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, ressalvou determinadas situações do poder de tributar. Não por acaso a Seção reservada à maioria das imunidades é denominada “**DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR**”, a qual trata também dos princípios tributários constitucionais (artigos 150 a 152).

Ao tratar desse assunto, LUCIANO AMARO ressalta que: “*A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade*”



pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”⁷

Em estudo mais denso e aprofundado sobre o tema, REGINA HELENA COSTA faz uma análise das definições doutrinárias, partindo de consagrados autores como Aliomar Baleeiro, Pontes de Miranda e Amílcar Araújo Falcão, até autores mais contemporâneos, igualmente notáveis, como Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres e Roque Carrazza. A citada autora dedica um capítulo de sua obra a detalhar o conceito e a natureza jurídica do instituto da imunidade tributária, até trazer o seu próprio conceito, cujos termos transcrevem-se a seguir:⁸

“A definição do conceito deve observar o fato de o instituto em estudo apresentar dúplici natureza: de um lado, exsurge a imunidade como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas.

Cabe afirmar, portanto, que a imunidade tributária pode ser visualizada sob o aspecto formal e sob o aspecto substancial.

Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. Assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional.

Sob o aspecto material ou substancial, por sua vez, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa.

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”

⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 176.

⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58.



Da leitura do artigo 150, inciso VI, da CF/1988, pode-se extrair que a finalidade da imunidade tributária é proteger determinadas situações relacionadas a valores protegidos pela Constituição do alcance do poder de tributar do Estado, tal como é o caso, por exemplo, da liberdade religiosa assegurada pelo artigo 5º, inciso VI⁹. Ao conferir imunidade de impostos aos templos de qualquer culto, a norma constitucional inibe o poder de tributar de qualquer dos entes federados sobre os templos de qualquer que seja a religião, guardando perfeita sintonia com os direitos e garantias relacionados à liberdade de crença.

É preciso reconhecer que as imunidades tributárias, pelo contexto de que emanam e pela proteção a valores que representam, são uma das formas de o Estado expressar a extrafiscalidade, que se opera quando o tributo é utilizado com outras finalidades que vão além da arrecadação. Dessa forma, ainda que não haja tributação propriamente dita, a limitação de competência imposta pela imunidade configura instrumento para fomentar e/ou incentivar políticas públicas.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO ressalta que “a *compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso*”.¹⁰

4.2. Imunidade do ITBI prevista na Constituição Federal

A Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso II, estabelece que compete aos Municípios instituir o imposto sobre: “*transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física,*

⁹ CF/88: “Art. 5º (...) VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;”

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 260/261.



e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

Logo adiante, o § 2º desse mesmo artigo limita a competência dos municípios na cobrança de tal tributo estabelecendo regra de imunidade, nos seguintes termos:

§ 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; [destacou-se]

Para elucidar melhor o tema, são imprescindíveis as lições de KIYOSHI HARADA:¹¹

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

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

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

Logo, tratando-se de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, a imunidade é incondicional, não tendo sentido a verificação das condições previstas na parte final do inciso I do § 2º do art. 156 da CF, como quer parcela da doutrina e da jurisprudência.”

¹¹ HARADA, Kiyoshi. ITBI, doutrina e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 91.



SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO bem esclarece o sentido do citado mandamento quando ressalta que: “*A regra colima facilitar a mobilização dos bens de raiz e sua posterior desmobilização, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embarçando com o ITBI a movimentação dos imóveis **quando comprometidos com tais situações.***”¹² [destacou-se]

O inciso I do artigo 36, do Código Tributário Nacional (CTN), reproduz o citado dispositivo constitucional, ao dispor que:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

É preciso deixar claro que, em vinculação aos termos do quesito formulado nesta consulta, o presente parecer irá examinar apenas a primeira parte do inciso I do § 2º do artigo 156, da CF/88, consistente na imunidade do ITBI “*a sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital*”.

4.3. Resultado do julgamento do Recurso Extraordinário 796.376-SC

No Recurso Extraordinário (RE) 796.376-SC, o Supremo Tribunal Federal (STF), em 05/03/2015, reconheceu possuir repercussão geral a controvérsia relativa ao alcance da imunidade quanto ao Imposto de Transmissão nos casos de imóveis integralizados ao capital social da empresa, cujo valor de avaliação

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 247.



ultrapasse o da cota realizada, considerado o preceito do artigo 156, § 2º, inciso I, da CF/88 (Tema 796).¹³

Na origem, a empresa Lusframa Participações Societárias Ltda. impetrou Mandando de Segurança contra ato do Secretário da Fazenda do Município de São João Batista do Estado de Santa Catarina (SC), que reconheceu apenas parcialmente a imunidade do ITBI sobre imóveis incorporados ao patrimônio daquela empresa a título de realização de capital, exigindo o tributo sobre a diferença entre o valor do capital social e o montante dos bens transferidos, sob o argumento de que a imunidade em questão atinge somente o montante do capital social da empresa a ser integralizado. Ao final, requereu a declaração de imunidade tributária em relação ao ITBI sobre o valor total dos imóveis transferidos.

Em primeira instância, a sentença **concedeu a segurança**, para reconhecer a imunidade tributária sobre todos os imóveis transmitidos e determinar que a autoridade coatora se abstinhasse de exigir o ITBI sobre a transmissão daqueles bens incorporados ao patrimônio da impetrante a título de realização de capital.

Em sede de recurso, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC) reformou a sentença, **para denegar a segurança**, sob o entendimento de que a imunidade do ITBI incide apenas sobre o valor do imóvel suficiente para a integralização do capital social da empresa. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:¹⁴

¹³ Site do STF. Link do documento acessado em 10/09/21: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15320992716&ext=.pdf>

¹⁴ Processo-TJSC nº 2011.073712-5.



TRIBUTÁRIO - ITBI - INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 156, § 2º, INCISO II, DA CF/1988) - VALOR DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO E DAS COTAS DOS SÓCIOS RESPECTIVOS - IMUNIDADE QUE ALCANÇA APENAS O LIMITE DO CAPITAL E DAS COTAS INTEGRALIZADAS COM IMÓVEIS - EXCEDENTE SUJEITO À TRIBUTAÇÃO - SENTENÇA REFORMADA.

A imunidade tributária prevista na primeira parte do inciso II do § 2º do art. 156, da Constituição Federal de 1988 impede a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis "inter vivos" somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social. Vale dizer, sobre o valor do imóvel incorporado que excede o limite do capital social a ser integralizado ou da própria cota do sócio respectivo, haverá incidência do tributo.

Inconformada, a citada empresa interpôs Recurso Extraordinário, alegando, em síntese: que o fisco municipal e o acórdão recorrido afrontaram o princípio da legalidade ao impor limitação à imunidade do ITBI em relação aos imóveis destinados à integralização do capital social da empresa, pois tal restrição não está prevista na CF/88, nem no CTN; que a vedação ao poder de tributar constitui imunidade tributária e, como tal, não admite limitações; e que os argumentos do TJSC violam à livre iniciativa, pois não há nenhuma norma legal que proíba a conduta praticada, já que que o valor excedente ao capital social figurará na contabilidade empresarial com reserva capital, conforme o acordo de vontade dos sócios consubstanciado no contrato social da empresa.

Em 21/09/2015, a Procuradoria Geral da República (PGR) opinou pelo desprovimento do recurso, em parecer assim sintetizado:¹⁵

¹⁵ Site do STF. Link do documento acessado em 10/09/21: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307792393&ext=.pdf>



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

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

2 – Parecer pelo desprovimento do recurso.

Em 20/11/2015, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ABRASF) foi admitida no processo como terceira interessada.¹⁶

Em 05/08/2020, o Ministro Marco Aurélio (Relator) iniciou o julgamento do RE 796.376-SC, ocasião em que proferiu voto, concluindo pela fixação da seguinte tese:

ITBI – IMUNIDADE. Revela-se imune ao Imposto sobre a Transmissão entre Vivos de Bens Imóveis – ITBI a incorporação destes ao patrimônio de pessoa jurídica, ainda que o valor total dos bens exceda o limite do capital social a ser integralizado – inteligência do artigo 156, § 20, inciso I, da Constituição Federal.

Em seu voto, o citado Ministro apresentou os seguintes argumentos:

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.

Embora, ordinariamente, a contrapartida dos sócios se exprima na figura do capital social, nem sempre isso ocorre, seja em razão da vontade, seja em consequência de fatores econômicos. Nesses casos, o ágio

¹⁶ Site do STF. Link do documento acessado em 10/09/21: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308254856&ext=.pdf>



alimentará outra conta do patrimônio líquido, chamada reserva de capital. Eis o que prescreve o artigo 182, § 1º, alínea “a”, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

[...]

O ágio na subscrição de cotas ou ações representa investimento direto em sociedade empresária, tanto quanto a integralização de capital pura e simples, devendo receber idêntico tratamento. É consagrada a noção: onde houver o mesmo fundamento, aplica-se o mesmo direito.

E nem se diga ter o constituinte, ao lançar a expressão “em realização de capital”, afastado a interpretação teleológica ora proposta. Mediante a previsão, buscou-se manter a incidência do ITBI em outras formas de aquisição da propriedade, como a dação em pagamento e a compra e venda – situações nas quais os bens se incorporam ao patrimônio da pessoa jurídica, ausente realização de capital.

Na sequência, o Ministro Alexandre de Moraes, inaugurando divergência no debate, invocou a doutrina de KIYOSHI HARADA (reproduzida no capítulo anterior) e passou a fazer uma análise da norma imunizante no seguinte sentido:

A esse respeito, o já mencionado professor HARADA esclarece que as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 aplicam-se unicamente à hipótese de incorporação de bens *decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*.

É dizer, a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I.



Nesses últimos casos, há, da mesma forma, incorporação de bens, mas que decorre da “incorporação que é uma operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (art. 227 da Lei 6.404/1976 – Lei de Sociedades Anônimas); cisão - operação pela qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais empresas (art. 229 da Lei das S.A.); ou fusão - operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma nova sociedade que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei das S.A.).

Em todas essas hipóteses, há incorporação do patrimônio imobiliário de uma sociedade para outra, mas sem qualquer relação com a incorporação (integração) referida na primeira parte do citado inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF, que alude à transferência de bens para integralização do capital.

Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I - “*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*” - revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil. Isso fica muito claro quando se observa que a expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF.

(...)

Ou seja, a exceção prevista na parte final do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso.

Assim, o argumento no sentido de que incide a imunidade em relação ao ITBI, sobre o valor dos bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, excedente ao valor do capital subscrito, não encontra amparo no inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88, pois a ressalva sequer tem relação com a hipótese de integralização de capital.

Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito.



Revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo - como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital.

(...)

Disso decorre, logicamente, que, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o valor do capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI, pois a imunidade está voltada ao valor destinado à integralização do capital social, que é feita quando os sócios quitam as quotas subscritas.

Por outro lado, nada impede que os sócios ou os acionistas contribuam com quantia superior ao montante por eles subscrito, e que o contrato social preveja que essa parcela será classificada como reserva de capital. Essa convenção se insere na autonomia de vontade dos subscritores.

O que não se admite é que, a pretexto de criar-se uma reserva de capital, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas, ao arrepio da norma constitucional e em prejuízo ao Fisco municipal.

Ainda que o preceito constitucional em apreço tenha por finalidade incentivar a livre iniciativa, estimular o empreendedorismo, promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas, não chega ao ponto de imunizar imóvel cuja destinação escapa da finalidade da norma.

(...)

Assim, não cabe conferir interpretação extensiva à imunidade do ITBI, de modo a alcançar o excesso entre o valor do imóvel incorporado e o limite do capital social a ser integralizado.

Com base nesses argumentos, o Ministro Alexandre de Moraes proferiu voto no sentido de **negar provimento ao RE 796.376-SC**, com a fixação da seguinte Tese:

A imunidade em relação 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. [destacou-se]



Em conclusão de julgamento, os Ministros do STF, por maioria, apreciando o Tema 796 da repercussão geral, **negaram provimento ao Recurso Extraordinário 796.376-SC**, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia. O Acórdão está sintetizado na seguinte ementa:¹⁷

EMENTA. 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,).
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".

5. Exame de mérito

Primeiramente, é preciso destacar que, em situações como a relatada nesta consulta, está evidente a existência de interesses contrapostos. De um lado, tem o município visando arrecadar o ITBI sobre a diferença entre o capital integralizado e o valor do imóvel transferido, em cumprimento ao princípio da responsabilidade na gestão fiscal (artigos 1º, § 1º, e 11, da LRF); e, de outro,

¹⁷ Site do STF. Link do documento acessado em 31/08/21: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344140426&ext=.pdf>



tem o contribuinte visando o reconhecimento da imunidade em relação a todo o valor do imóvel.

No caso dos autos, **acolhe-se a tese aprovada pelo STF no julgamento do RE 796.376-SC**, por considerar válidos os argumentos apresentados no voto do Ministro Alexandre de Moraes, acatado pela maioria do Plenário. Entende-se que não caberia outro entendimento sobre a hipótese narrada nos autos.

Seguindo a linha de raciocínio do STF, entende-se que a imunidade tributária do ITBI **não é ampla e irrestrita**. Dessa forma, não cabe ao aplicador do direito conferir interpretação extensiva ao regramento constitucional em questão, de modo a alcançar o excesso entre o valor do imóvel incorporado e o montante do capital social a ser integralizado.

A propósito, essa extensão interpretativa não é aceita pelo STF, por constituir exceção constitucional à capacidade tributária, conforme se verifica nas ementas dos seguintes julgados:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (RE 564413, julgado em 12/08/2010, com repercussão geral reconhecida) [destacou-se]

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em



se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido. (RE 566259, julgado em 12/08/2010, com repercussão geral reconhecida) [destacou-se]

Dessa forma, **não se considera razoável** admitir que, a pretexto de criar-se uma reserva de capital, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas. Com isso, pode-se afirmar que **a imunidade em questão impede a incidência de ITBI somente sobre o valor do imóvel necessário à integralização da cota do capital social.**

É preciso reconhecer que a finalidade da Constituição, ao estabelecer a citada imunidade, foi incentivar a livre iniciativa, estimular o empreendedorismo local e promover o desenvolvimento da econômica. Mesmo assim, o preceito constitucional não chega ao ponto de imunizar imóvel cuja destinação escapa da finalidade da norma.

A transmissão de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica a título de realização de capital significa que os bens imóveis são dados em pagamento do capital subscrito. Dessa forma, é preciso que haja correspondência entre o valor dos bens imóveis a serem incorporados e o valor do capital a ser integralizado. Se o valor dos bens imóveis é insuficiente, nada impede a sua complementação em dinheiro. Se, ao contrário, o valor superar o montante do capital subscrito a ser integralizado, deverá a diferença ser objeto de tributação pelo ITBI.

Por fim, deve-se levar em consideração que as decisões de mérito proferidas pelo STF em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida (como é o caso do RE 796376-SC) impõem aos demais órgãos do Poder Judiciário a observância da tese ali firmada, o que acaba por estabelecer força vinculante a essas decisões, conforme se verifica nos seguintes dispositivos do Código de Processo Civil:



Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) **III** - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
(...)

Art. 1.039. Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada.

(...)

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

A observância da Administração Pública às teses fixadas no julgamento de casos em que foi reconhecida repercussão geral decorre, também, da força vinculante que essas decisões possuem em todo o Poder Judiciário, já que, invariavelmente, as questões não deslindadas no âmbito administrativo acabam sendo submetidas à apreciação daquele Poder, que tem por função resolver definitivamente os conflitos de interesses.



6. Proposta de encaminhamento

Diante das razões expostas, propõe-se a aprovação da seguinte ementa:

Resolução de Consulta ___/2020. Receita. Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Imunidade tributária (artigo 156, § 2º, inciso I, da CF/88). Incorporação de bens imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Limite. Valor do capital social integralizado.

A imunidade do ITBI relativa à incorporação de bens imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do artigo 156, da CF/88, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social integralizado. Portanto, haverá incidência do ITBI sobre a diferença do valor excedente.

Essa é a informação que se submete à apreciação do Relator.

Cuiabá-MT, 10 de setembro de 2021.

Assinatura digital

Frederico Vila e Muller
Auditor Público Externo