

OPINIÃO

indeferimento do pleito das empresas à repetição de valores pagos a título de ITBI

21 de abril de 2023, 21h22

Por Cláudio Tessari e Camila Bandel N. Pinheiro

O Plenário do STF (Supremo Tribunal Federal) reconhecendo a repercussão geral do Tema 796, por maioria de votos (7 a 4), sob a relatoria do ministro Alexandre de Moraes, julgou o RE 796.376-SC, em 05/8/20, e fixou a seguinte tese: *"A imunidade tributária em relação ao ITBI, prevista no inciso I do §2º do artigo 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado"*, negando provimento ao recurso do contribuinte, dando ganho de causa ao município de São João Batista (SC).

Cabe ressaltar que o acórdão transitou em julgado em 15/10/20. Assim sendo, *os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não são destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo, não farão jus a imunidade prevista no artigo 156, §2º, I, da CF.*

Em decorrência aplicam-se as disposições constantes do artigo 927, III, do Código de Processo Civil que determinam que *"os juízes e os tribunais observarão: III - os acórdãos [...] em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos"*.

Portanto, atualmente, segundo a Constituição e a referida decisão do pleno do STF, no que se refere à integralização de bens ou direitos no capital social da empresa, inclusive *holdings, a imunidade só é reconhecida caso inexista atividade preponderante de venda ou locação de propriedade imobiliária.*

De pronto, resta demonstrado que não há como vicejar o entendimento de alguns municípios brasileiros no sentido de *não conceder a imunidade do ITBI aos imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica destinados à integralização do capital subscrito com base, apenas e tão somente, na simples existência de atividade de venda ou locação de propriedade imobiliária, pois, conforme restou demonstrado anteriormente, só quando esta é preponderante — maior que 50% do total da receita operacional da pessoa jurídica adquirente do imóvel, nos dois anos anteriores e dois anos*



posteriores à aquisição — é que a referida imunidade pode ser indeferida de forma legal e constitucional.

Destaca-se que o ministro Alexandre de Moraes ao proferir o voto condutor do acórdão em tal julgamento utilizou o seguinte argumento *"a exceção prevista na parte final do inciso I, do artigo 2º, do artigo 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso"*. Ou seja, pode-se interpretar que o ministro manifestou o entendimento no sentido de que a imunidade do ITBI é pura e incondicional nos casos de integralização de bens imóveis ao capital subscrito pelo sócio (primeira parte do inciso), *pouco importando qual é a atividade preponderante da pessoa jurídica.*

Explica-se: o inciso I, do §2º, do artigo 156 da CF possui duas partes separadas por um advérbio "nem" o que poderia justificar o entendimento no sentido de que a ressalva apontada na parte final do inciso "nesses casos" se refere tão somente à segunda oração do dispositivo, que trata da incorporação (fusão, incorporação, cisão ou extinção), como bem observou Gabriel Silveira Braga, ao escrever o artigo [*A importância dos elementos que compõem um precedente na nova ordem processual.*](#)

Ainda que a decisão do RE 796.376-SC seja pró-Fisco, identificou-se que tal argumento poderia ser benéfico ao contribuinte, ou seja, mesmo se a atividade empresarial da pessoa jurídica (*holding*, por exemplo) for preponderantemente imobiliária, o ITBI não incidirá quando o intuito for a conferência de bens para integralizar o capital subscrito, *aventando-se, inclusive, a hipótese de que os contribuintes (empresas) ingressem com ações de repetição do indébito tributário pleiteando a devolução do ITBI pago, nessas condições, nos últimos cinco anos.* Não concordamos com tal entendimento.

E, para fundamentar as nossas razões, primeiramente, vamos nos debruçar sobre questões processuais rememorando conceitos de duas figuras muito importantes: a) *ratio decidendi* que é o núcleo essencial de uma decisão judicial que possui força vinculante, em decorrência da repercussão geral; b) *obiter dictum* que são os argumentos jurídicos e entendimentos acessórios de uma determinada decisão judicial que não podem ser utilizados com efeitos vinculantes.

É a *ratio decidendi* que se constitui no critério de definição de um determinado caso, sendo que *"somente ela possui efeito vinculante em relação às decisões posteriores"* (de acordo com o autor já citado anteriormente), conforme, inclusive, as disposições constantes do Código de Processo Civil: *"Artigo 504. Não fazem coisa julgada: I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença"*.

Não restam dúvidas que a argumentação trazida pelo ministro Alexandre de Moraes no acórdão do RE, no sentido de que *"a exceção prevista na parte final do inciso I, do artigo 2º, do artigo 156 da CF/88 nada tem a ver com a imunidade referida na primeira parte desse inciso"* é de natureza *obiter dictum*, ou seja, não faz parte da *ratio decidendi*.

Agora, analisando o mérito do julgamento do Tema 796, vamos identificar na situação fática e jurídica dos autos do processo que a Recorrente é uma sociedade limitada cujo objeto social consiste em *"participação societária e acionária em outras empresas, e representação comercial por conta própria ou de terceiros"*, ou seja, é uma holding que, por ocasião de sua constituição integralizou seu capital social mediante 17 bens imóveis, cujo valor devidamente declarado nas declarações de imposto de renda das pessoas físicas das sócias da sociedade, perfazia o montante total de R\$ 2.724.

O capital social da referida empresa era de R\$ 24 mil e o valor atribuído aos bens, que foram integralizados, perfazia o montante de R\$ 802.724. Ocorre que a diferença entre o valor atribuído ao capital social da empresa e dos bens integralizados, que perfazia o montante de R\$ 778.724, *foi lançado contabilmente como reserva de capital (ágio na subscrição de quotas) no patrimônio líquido o que, sem dúvida, acarreta uma drástica diminuição da carga tributária.*

E foi o ato escrituração da referida diferença como reserva de capital a título de ágio na subscrição de quotas na conta do patrimônio líquido da Empresa que ensejou a manifestação — do ministro — de natureza *obiter dictum* e não para alterar a redação da segunda parte do inciso I, do §2º, do artigo 156 da CF/88.

Nesse contexto, o ágio surge para justificar o sobrepreço pago em relação ao valor de participações societárias, na medida em que ao integralizar os 17 bens imóveis na *holding* eles passaram a ser quotas representativas desse patrimônio.

Ocorre que desde a entrada em vigor do artigo 21, §4º, da Lei nº 12.973/2014, deixou de existir a figura do ágio por rentabilidade futura, ou seja, pagar um sobrepreço e não tributar na medida em que no futuro é que efetivamente vai ocorrer esse ganho. Em decorrência da redação desse dispositivo, para considerar algum valor como ágio por rentabilidade futura é obrigatório a apresentação de um laudo de mensuração da mais ou menos valia dos ativos e do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

Por isso é que o ministro manifestou-se, em seu voto condutor do aresto, sobre a segunda parte do inciso I, do §2º, do artigo 156 da CF, analisando a imunidade do ITBI também em relação as participações societárias, *e não para dar um benefício ao Contribuinte mas, simplesmente, para deixar claro que a Empresa não poderia ter lançado a diferença da avaliação dos imóveis como ágio por rentabilidade futura.*

Assim, após análise fática e jurídica da questão que deu ensejo ao julgamento do STF, a nosso ver, o que restou decidido, ou seja, fixado como *ratio decidendi* é que se o capital social se equivaler ao valor dos bens utilizados para integralização, não haverá incidência do ITBI, tanto na hipótese do valor de tais bens ser aquele constante da declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do proprietário; ou o valor de mercado.

Cabe ressaltar, por fim, que alguns municípios já se movimentaram para adequar suas legislações nos termos da tese firmada no Tema 796/STF, a exemplo temos: 1) Pelotas/RS: Instrução Normativa

SMF nº 17/21; 2) Florianópolis: Instrução Normativa SMF nº 1/21; 3) Novo Hamburgo: artigo 81, §9º, da Lei nº 1.031/03; e 4) São Paulo: Parecer Normativo SMF nº 1/21.

Cláudio Tessari é doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS), mestre em Direito pela UniRitter Laureate International Universities, especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PU-CRS, professor visitante de vários cursos de pós-graduação lato sensu, sócio do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP), sócio do Instituto de Estudos Tributários (IET), membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS e advogado tributarista.

Camila Bandel N. Pinheiro é advogada e pós-graduada em Processo Civil, Direito Tributário, Direito de Família, Sucessões e Mediação de Conflitos.

Revista **Consultor Jurídico**, 21 de abril de 2023, 21h22