VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Introdução

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo Município de São Paulo contra acórdão do Tribunal Pleno assim ementado:

> "EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR. COBRANÇA DO TRIBUTO SOBRE CESSÃO DE DIREITOS. IMPOSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA MEDIANTE REGISTRO EM CARTÓRIO. PRECEDENTES. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDOS".

Relatou o embargante que, na origem, impetraram mandado de segurança com o objetivo de se afastar o ITBI sobre a cessão de direitos à aquisição de imóvel referido nos autos, tendo a Corte local concluído pela não incidência do imposto por ausência de registro no Cartório de Registro de Imóveis.

Narrou que o recurso extraordinário o qual interpôs contra essa decisão teve repercussão geral reconhecida e provimento negado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, com reafirmação de jurisprudência. Asseverou, contudo, que não havia jurisprudência dominante na Corte sobre a questão debatida, isso é, em relação à incidência do ITBI sobre cessão de direitos à aquisição de imóvel (terceira hipótese de incidência prevista no art. 156, II, da Constituição Federal).

Apontou que os embargos de declaração opostos contra esse acórdão do Tribunal foram rejeitados.

Alegou que houve contradições e omissões nesse último julgado.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022

Destacou que a hipótese cessão de direitos à aquisição de imóveis não se confunde com transmissão de propriedade imobiliária nem com transmissão de direitos reais sobre imóveis. Disse ter havido violação do devido processo legal, pois, inexistindo jurisprudência sobre a questão, deveria ter sido livremente distribuído o feito para posterior julgamento do mérito pelo Tribunal Pleno.

Mencionou que a jurisprudência da Corte versa apenas sobre a transmissão da propriedade imobiliária, nada tratando das demais hipóteses de incidência previstas no art. 156, II, do texto constitucional.

Consignou que impedir a incidência do imposto sobre a cessão de direito à aquisição de imóveis enseja elisão fiscal e incentiva a celebração de sucessivas transações não levadas a registro. Em seu modo de ver, é irrelevante, para a hipótese em questão, se levar a registro o respectivo título.

Asseverou, ainda, o embargante que "cessão de direitos à aquisição de imóveis não é um direito real, mas sim direito obrigacional" e que a tese de repercussão geral fixada tratou apenas do fato gerador transferência da propriedade imobiliária, não tangenciando o fato gerador cessão de direitos à aquisição de imóveis ou mesmo o fato gerador transmissão de direitos reais sobre imóveis.

Expressou que, prevalecendo a tese fixada, fica sem efeito a terceira hipótese de incidência do imposto.

Também indicou que o Tribunal não analisou a possibilidade da incidência do ITBI "sobre a cessão de direitos à aquisição de imóveis na data do registro do título no Cartório de Registro de Imóveis", ao concluir que o fato gerador do imposto somente ocorreria com a efetiva transferência da propriedade imobiliária.

Requereu o acolhimento dos embargos de declaração, com efeitos infringentes, a fim de, sanando-se contradição, se determinar a livre distribuição do recurso extraordinário, nos moldes do art. 323, § 1º, do RISTF, para o julgamento da questão constitucional relativa à incidência do ITBI sobre cessão de direitos a aquisição de bem imóvel ou de direitos reais sobre imóveis.

Subsidiariamente, requereu o acolhimento dos embargos de declaração para se sanar omissão, na medida em que a tese fixada reconheceu que o

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022

fato gerador do ITBI pela transmissão da propriedade imobiliária ocorreria com o registro, mas não tangenciou ela sobre as demais hipóteses de incidência do imposto (transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como com cessão de direitos a sua aquisição) ainda que no momento do registro.

O Relator, Ministro **Luiz Fux** , vota pela rejeição dos embargos de declaração, asseverando que o Tribunal analisou as questões jurídicas "com a aplicação da jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal" e que, de acordo com o entendimento consolidado, "o fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente se aperfeiçoa com a efetiva transferência do bem imóvel, que se dá mediante o registro".

É o relatório.

Desde logo, peço vênia ao ilustre Relator, Ministro **Luiz Fux** , para divergir, reiterando a argumentação lancei na última ocasião e acrescentando fundamentos.

Da reiteração da argumentação já lançada: reconhecimento da matéria constitucional e da repercussão geral, mas sem reafirmação de jurisprudência

Muito embora tenha eu acompanhado o Relator no julgamento do mérito, inclusive quanto à reafirmação de jurisprudência, analisando melhor a presente controvérsia, julgo ser o caso de divergir de Sua Excelência para reconhecer a existência de matéria constitucional e de repercussão geral, na medida em que não há jurisprudência firmada na Corte sobre a específica hipótese da parte final do inciso II do art. 156 da Constituição Federal, isto é, sobre a hipótese relativa à "cessão de direitos a sua aquisição".

O Tribunal de origem, como se viu, concluiu pela impossibilidade da incidência do ITBI sobre a cessão de direito relativos ao compromisso de compra e venda do imóvel citado nos autos.

No acórdão ora embargado, o Tribunal Pleno estabeleceu que essa conclusão estaria em sintonia com o entendimento do STF de que "o fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a **transferência efetiva da propriedade imobiliária** , que se dá mediante o competente registro" (grifo nosso).

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022

O que se nota é que, nos precedentes indicados como formadores da jurisprudência a ser reafirmada, foram replicados julgados nos quais se firmou a inconstitucionalidade da cobrança do ITBI sobre compromisso de compra e venda de imóvel ou promessa de cessão de direitos.

Na Rp nº 1.121/GO, Tribunal Pleno, DJ de 13/4/84, o Relator, Ministro **Moreira Alves** , aduziu que "o compromisso de compra e venda, no sistema jurídico brasileiro, não transmite direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição deles". Note-se que, nesse julgado, houve o reconhecimento de que a transmissão de propriedade imobiliária seria fato gerador do ITBI distinto da cessão de direito a sua aquisição, muito embora o imposto competisse, naquela época, aos estados e ao Distrito Federal.

No presente caso, contudo, como bem insiste o Município de São Paulo, **não se discute a cobrança do ITBI sobre compromisso de compra e venda de imóvel (ou sobre promessa de cessão de direitos), mas sim em relação a cessão de direitos relativos ao compromisso de compra e venda do bem imóvel** .

Nesse sentido, **vide** a ementa do memorial apresentado pelo ora embargante:

> " **ITBI. Cessão de Direitos . Previsão explícita e específica do art. 156, II, *in fine* , da CF. Ausência de precedentes específicos aptos a ensejarem a reafirmação de jurisprudência. Matéria que não se confunde com o descabimento da cobrança do imposto em virtude da celebração de compromisso de compra e venda. Vício no julgado. "**

A distinção é deveras importante.

Com efeito, o art. 156, II, do texto constitucional estabelece a competência dos municípios para instituírem imposto (ITBI) sobre **transmissão** inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de (i) bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de (ii) direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre (iii) **cessão** de direitos a sua aquisição.

Há, nesse dispositivo constitucional, três hipóteses para a cobrança da exação, as duas primeiras relacionadas com a palavra transmissão e a última – na qual se enquadraria o presente feito – com o verbete cessão.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022

Afora isso, nos julgados mais recentes da Corte, não houve debate aprofundado sobre aquela última hipótese de incidência, sendo certo que os precedentes utilizados como jurisprudência no acórdão ora embargado trataram de hipótese diversa, concernente à primeira parte do inciso II daquele artigo, qual seja transmissão de bens imóveis.

Apenas em antigos julgados, relativos à época em que vigia a Constituição Federal de 1946, é que se verifica a existência de discussões mais sólidas sobre a citada hipótese de incidência (a que se refere à cessão). Em vários julgados referentes àquela época, o Tribunal concluiu pela inconstitucionalidade da tributação. Mas isso se deu por conta da redação do art. 19, III, daquela Carta Federal, o qual dispunha que competia aos estados decretar imposto sobre "transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades". Nesse sentido: RE nº 24.114/SP, Primeira Turma, Rel. Min. **Riberio da Costa** , DJ de 8/7/54.

Outrossim, considero que a tese fixada ("O fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva **transferência** da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro", grifo nosso) não abrange a hipótese discutida nos autos, que versa sobre **cessão** de direitos.

Por fim, ressalto que, mesmo na hipótese da primeira parte do inciso II do art. 156 da Constituição Federal, não há precedente firmado em sede de repercussão geral, o que evidencia a necessidade de o Tribunal Pleno se debruçar, com profundidade, a respeito do exato alcance das diversas situações a que se refere o mencionado dispositivo, mormente quanto à relevante discussão a respeito da cobrança do ITBI sobre cessão de direitos relativos à aquisição de imóvel.

Repito, assim, meu posicionamento no sentido de, acolhendo os embargos de declaração, reconhecer a existência de matéria constitucional e de sua repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar jurisprudência.

Dos acréscimos às considerações anteriores: imprescindibilidade da distinção entre as hipóteses de incidência

Como consignei no capítulo anterior, o imposto correspondente ao atual ITBI era, na Constituição Federal de 1946, de competência dos estados-membros, nos seguintes termos de seu art. 19, III (redação originária):

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022

> "Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:
> (...)
> III - **transmissão de propriedade imobiliária inter vivos** e sua incorporação ao capital de sociedades;" (grifo nosso).

Esse inciso teve sua redação modificada com a EC nº 5/61 e, com isso, o art. 19 deixou de fazer menção a tal hipótese. O texto constitucional da época passou a prever, em seu art. 29, que o imposto em questão pertenceria aos municípios.

Nos idos de 1965, foi promulgada a reforma tributária de que tratou a EC nº 18/65.

Voltaram os estados-membros a ter competência para a cobrança do imposto, com algumas modificações. Previu-se, no **caput** do art. 9º dessa emenda, que eles teriam a possibilidade de instituir imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. E, no § 1º do mesmo artigo, previu-se que os mesmos entes também teriam a competência para instituir o imposto sobre "a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo". Foi colocada a imunidade relativa à incorporação de capital de pessoa jurídica e a exceção a essa imunidade.

Vide o teor do citado artigo:

> "Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.
> **§ 1º O impôsto incide sôbre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.**
> § 2º O impôsto não incide sôbre 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.
> § 3º O impôsto compete ao Estado da situação do imóvel sôbre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022

> § 4º A alíquota do impôsto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do impôsto de que trata o art. 8º, nº II, sôbre o provento decorrente da mesma transmissão" (grifo nosso).

No que interessa ao presente caso, vale conferir algumas das razões que subsidiaram a criação do § 1º em alusão, apresentadas pela comissão responsável por elaborar o projeto que ensejou a EC nº 18/65.

Esse dispositivo correspondia ao § 1º do art. 11 do Projeto Original de Emenda Constitucional B da comissão, dispositivo esse que tratava da incidência do imposto em questão "sobre a cessão irretratável de direitos sobre a propriedade imobiliária".

No primeiro relatório, a comissão indicou que essa norma iria ao encontro de antigas pretensões dos estados. Isso porque " **a cessão de compromisso de compra e venda, sem ser, juridicamente transmissão da propriedade** , economicamente produz efeitos idênticos aos dela, constituindo-se em veículo para sucessivas negociações do imóvel a coberto do impôsto específico" (grifo nosso).

A comissão ainda lembrou que, para efeito de verificação de ganho de capital, o ente federado central (detentor da competência para instituir o imposto de renda) já teria se atentado para essa realidade econômica. E acrescentou ela que a solução "seria impossível aos Estados (...) por envolver legislação sobre um conceito de direito privado; mas, na própria Constituição, pode ela assumir a forma, juridicamente preferível, de uma definição de incidência antes de uma ficção legal para efeitos fiscais".

Posteriormente, a comissão entendeu ser necessário aperfeiçoar aquele dispositivo do projeto original de emenda constitucional. Nessa toada, se explicitou que a incidência referida naquele § 1º seria sobre "a cessão dos direitos 'relativos à aquisição' dos bens referidos artigo, para evitar interpretações além do espírito do dispositivo" e se suprimiu "a qualificação 'irretratável', de vez que a não-retratação 'de fato' produz os mesmos efeitos econômicos da irretratabilidade contratual". O projeto revisto de emenda constitucional B passou a conter essas modificações, tendo a disciplina presente naquele § 1º passado a ter a redação adotada pela EC nº 18/65.

O tributo retornou aos municípios com a Constituição Cidadã.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022

Como se vê, o próprio histórico é expresso no sentido de que a terceira hipótese de incidência do ITBI prevista no atual art. 156, II, da Constituição Cidadã, isso é, aquela que se refere à " **cessão** de direitos a sua aquisição", é **juridicamente distinta** da hipótese de **transmissão de propriedade imobiliária** .

O Tribunal Pleno, contudo, fixou a tese de que "O fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) **somente** ocorre com a efetiva **transferência da propriedade imobiliária** , que se dá mediante o registro". O ITBI, repito, não tem por fato gerador apenas a transferência da propriedade imobiliária. Há outras hipóteses, como a da cessão de direitos a sua aquisição.

Nessa toada, reitero a necessidade de se reconhecer a existência de matéria constitucional e de sua repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar jurisprudência.

Dispositivo

Ante o exposto, pedindo vênia ao ilustre Relator, acolho os embargos de declaração para reconhecer a existência de matéria constitucional e de sua repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar jurisprudência.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/08/2022