V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça recursal, subscrita por advogado regularmente credenciado, foi protocolada no prazo legal.

O capital social da recorrente foi integralizado mediante incorporação de imóveis com valor superior ao das cotas subscritas, sendo a diferença lançada, à conta de ágio, no patrimônio líquido.

Para satisfazer as necessidades públicas, os Estados recorrem a meios universais: recebem doações, auferem renda explorando patrimônio próprio, exigem tributos, impõem penalidades, tomam empréstimos e imprimem moeda. A tributação sobressai dentre as fontes de receita, trazendo consigo a desvantagem de tornar menos atrativa a atividade sobre a qual recai. Daí por que o constituinte, em determinadas situações, limitou o poder de tributar. Justifica-se a interpretação teleológica das regras de imunidade: a verdadeira razão da lei está na finalidade para a qual editada e no exame dos fatos que para ela contribuíram.

Assim tem entendido o Supremo, quando em análise casos situados na zona limítrofe entre tributação e imunidade. No julgamento do recurso extraordinário nº 595.676/RJ, de minha relatoria, acórdão publicado no Diário da Justiça de 18 de dezembro de 2017, o Pleno, reconhecendo amplitude máxima ao artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, assentou alcançar a imunidade cultural componentes eletrônicos de unidade didática com fascículos periódicos impressos. Idêntica postura adotou ao apreciar o extraordinário de nº 330.817/RJ, relator o ministro Dias Toffoli, acórdão veiculado no Diário da Justiça do dia 26 de fevereiro de 2018, ocasião em que proclamou imunes os livros eletrônicos e os aparelhos destinados exclusivamente à leitura. E não foi outra a óptica no recurso extraordinário nº 325.822/SP, redator do acórdão o ministro Gilmar Mendes, publicado no Diário da Justiça de 14 de maio de 2004, oportunidade na qual reconheceu a extensão, ao patrimônio, à renda e aos serviços dos cultos religiosos, da imunidade relativa aos templos.

Lógica semelhante deve ser adotada no caso concreto. Dispõe o artigo 156, § 2º, inciso I, da Lei Maior:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> […]

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

> 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 regra não é novidade do regime constitucional instaurado em 1988. Havia, na Emenda nº 18/1965, dispositivo equivalente – "O impôsto não incide sôbre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas [...]" –, replicado sem maior alteração semântica no texto de 1967 e na Emenda nº 1/1969. Antes, as Constituições de 1934, 1937 e 1946 previam expressamente a incidência do tributo nas incorporações ao capital das sociedades.

Na exposição de motivos da Emenda nº 18/1965, o professor Otávio Bulhões, à época ministro da Fazenda, demonstrou preocupação com a ausência de substrato econômico a legitimar a incidência do ITBI:

> Os impostos relacionados com a transmissão de propriedade *inter vivos* , hoje admitidos pela Constituição, são destituídos de fundamento econômico e por esse motivo a Comissão sugere que sejam retificados.
>
> O fato de alguém vender uma propriedade a outrem não autoriza admitir, pela simples transmissão, o exercício de uma atividade econômica suscetível de tributação. Se o vendedor lucra com a transação, se aufere um ganho de capital porque comprou por um preço e vendeu por outro, obtendo um lucro real, esse lucro deve ser taxado, não, porém, sobre o valor da transação. O vendedor está sujeito a um imposto próprio – o imposto sobre ganhos de capital, seja o bem móvel ou imóvel.
>
> A meu ver, deveríamos suprimir integralmente do sistema tributário os impostos de transmissão de propriedade *inter vivos* . São impostos sem sentido econômico. Criam empecilhos de toda ordem e representam sério obstáculo ao desenvolvimento econômico do País.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

As ressalvas seriam duas: imunidade na incorporação ao capital de sociedades e dedução, do ITBI, do valor devido a título de Imposto sobre a Renda, benefício esse não mantido na Carta de 1988.

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 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.

Conheço do recurso extraordinário e o provejo, para, reformando o acórdão recorrido, deferir a ordem, afastando a incidência do ITBI sobre imóveis incorporados ao patrimônio da recorrente. Eis a tese: "Revela-se

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

imune, sob o ângulo tributário, a incorporação de imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica, ainda que o valor total exceda o limite do capital social a ser integralizado".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00