

Imunidade do ITBI na integralização de capital: reflexos do recurso extraordinário nº 796.736/SC (tema 796)

Susy Gomes Hoffmann¹

Myrella Cristine Trevisan da Costa²

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a imunidade tributária do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI), presente no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, tema este abordado pelo E. STF no julgamento do Tema 796 (com Repercussão Geral reconhecida), especialmente no que tange aos seus reflexos, uma vez que neste julgado há o posicionamento da Corte Suprema sobre questão a qual, embora relacionada ao ITBI, não se tratava do objeto específico da demanda. A partir de uma análise do referido imposto sob a ótica da Regra Matriz de Incidência Tributária, passa-se ao tema das imunidades, em especial a do ITBI. Em seguida, analisa-se o posicionamento da Suprema Corte sobre o tema, passando a uma reflexão sobre a interpretação e vinculação da decisão às instâncias inferiores.

Palavras-chave: ITBI; regra matriz de incidência tributária; imunidade; Supremo Tribunal Federal; sistema constitucional tributário.

Introdução

Escrever sobre tributos municipais é um ato que nos remete às aulas e ao conhecimento da Professora Elizabeth Nazar Carrazza, uma referência nacional sobre este tema. Porém, muito mais do que uma estudiosa e conhecedora

1 Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Coordenadora Regional e Professora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Presidente da Comissão de Direito Tributário do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP).

2 Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas/SP.

do Direito Tributário, a Professora Beth, como é carinhosamente chamada por todos, é uma referência para todas as mulheres que buscam sempre alguma profissional para se espelhar. Com sua linda voz e sua empatia por todos, a Professora Beth sempre mostrou firmeza de posição, dedicação ao Direito e ao magistério; e, sempre foi um farol que iluminou caminhos de muitas advogadas, professoras e estudiosas.

Assim, ao escolhermos o tema do ITBI e participarmos deste livro em homenagem à Professora Beth, gostaríamos de registrar a importância da mulher no sistema jurídico brasileiro, em todos os seus aspectos.

Muitas lições aprendidas, muito ainda a aprender, mas estamos convictas que seguimos em nosso caminho que foi traçado por pioneiras entre as quais se destaca a nossa querida homenageada.

1. Regra matriz de incidência tributária ITBI

ao se analisar normas variadas, em busca da construção de proposições descritivas genéricas, o professor Paulo de Barros Carvalho,³ inspirado nas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, verificou que o legislador acaba sempre se valendo de iguais critérios para selecionar características dos fatos e das relações jurídicas.

Esses critérios a que se refere o professor Paulo de Barros Carvalho, nada mais são que qualidades que determinam, de forma abstrata, qual o fato jurídico capaz de originar a obrigação tributária, seus sujeitos, sua substância, seu local e momento de nascimento. Temos aí a regra matriz de incidência tributária (RMIT).

Haverá, assim, para construção dos conceitos conotativos dessas normas, no antecedente: (i) um critério material (designado por um verbo no infinitivo mais alguma complementação, traçando um comportamento/ação); (ii) um critério temporal (quando? Critério condicionador da ação no tempo); (iii) um critério espacial (onde? Identificador do espaço da ação). E, no consequente; (iv) um critério pessoal (quem? Indicador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (v) um critério quantitativo (quanto? Quantificador do objeto da prescrição).

Especificamente quanto ao imposto sobre a transmissão de bens imóveis, *inter vivos*, (ITBI), a Constituição Federal de 1988 outorgou competência aos Municípios para sua instituição e regulamentação:

3 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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 a concessão de direitos a sua aquisição.

Para identificação do critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária do ITBI, procura-se um redutor mínimo da norma jurídica, no qual encontramos um verbo no infinitivo (ação ou estado) ligado a um complemento que nos permite responder o que levaria alguém a se sujeitar a pagar este imposto. Assim, transmitir (verbo infinitivo) imóvel a título oneroso entre pessoas vivas (complemento) enseja a incidência do ITBI.

Para identificação do critério espacial, importa perquirir o “onde”, qual a delimitação geográfica de espaço em que é pertinente investigar a existência de determinada materialidade. Quando o legislador não demarca o local, este sempre coincidirá com o âmbito territorial daquela regra.

Todo fato (ou situação) descrito na materialidade tem que ser encontrado também em um determinado momento. Dessa forma, para identificarmos o critério temporal da RMIT, é necessário perquirir o “quando”, ou seja, em qual momento é relevante identificar a materialidade de determinado tributo. Assim, o imposto será efetivamente devido no momento da (i) transferência do bem, a qual, de acordo com o direito civil (artigo 1.245 do Código Civil) se dá mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis; (ii) transmissão dos direitos reais;⁴ ou (iii) na cessão de direitos relativos a essas transmissões.

Quanto ao critério pessoal, se torna relevante identificar “quem” são os sujeitos envolvidos nessa relação jurídica. Ou seja, quem deve pagar/dar parcela de riqueza a quem? Para o ITBI, considerando o artigo 42 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo pode ser tanto aquele que transmite o imóvel quanto aquele que recebe, ficando a cargo da legislação municipal a opção. Já o sujeito ativo, por óbvio, seria o ente tributário competente, ou seja, o Município, porém, nada impede que seja delegada a capacidade tributária ativa.

Por fim, quanto ao critério quantitativo (ou valorativo), se pressupõe identificar na norma o “quanto” deve ser desembolsado para adimplir a obrigação tributária. Para sua compreensão é necessário questionar qual é o critério eleito pelo legislador para dimensionar a obrigação, para quantificar o valor da

4 Destaca-se que quando se trata do direito real de garantia, ou seja, um possível futuro pagamento de uma dívida com o bem ofertado como garantia, a transferência de direito real não configura fato gerador do ITBI (art. 156, II, *in fine*).

obrigação do sujeito passivo. Assim, a “base de cálculo” (unidade de medida) e a “alíquota” (percentual a ser aplicado sobre aquela base) definem a intensidade da materialidade. Em linhas gerais, a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos⁵ e as alíquotas serão definidas pelo ente tributante por meio de lei.

Para destacar os critérios da regra-matriz do ITBI, importante citar trecho de artigo da Professora Elizabeth Carrazza em conjunto com Carlos Augusto Daniel Neto⁶ que tratam do tema:

A transmissão de bens imóveis é usualmente um negócio jurídico oneroso, seja pelas formalidades envolvidas e a solenidade contratual necessária, que se reflete em vultosos emolumentos pagos aos cartórios, seja pela tributação incidente sobre essa operação, através da cobrança do Imposto de Transmissão Onerosa de Bens Imóveis – ITBI.

Trata-se de um imposto instituído e cobrado pelos Municípios, com espeque na competência atribuída pelo art. 156, II da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e regulamentado de forma vinculante a todos os entes competentes pelas normas gerais hauridas dos arts. 35 a 42 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sua hipótese de incidência é, conforme art. 35 do CTN, composta por vários negócios jurídicos distintos, alternativamente: a) transmissão onerosa de bens imóveis ou do domínio útil deles; b) transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e c) cessão de direitos relativos às transmissões mencionadas anteriormente.

5 Por uma questão de corte metodológico não adentraremos na discussão existente sobre a adoção do valor venal de referência, o eleito pela municipalidade para fins de IPTU ou o eleito pelas partes na escritura de compra e venda.

6 CARRAZZA, Elizabeth Nazar; DANIEL NETO, Carlos Augusto. As bases de cálculo do IPTU e do ITBI – aproximações e distanciamentos. Revista Nomos. UFC (Universidade Federal do Ceará) v. 41, n. 1 (2021); jan./jun. 2021, p. 93 e seguintes.

2. Imunidade tributária no ITBI

Destrinchada a regra matriz do ITBI, necessário destacar aqueles fatos eleitos pelo Constituinte como fora do círculo de incidência, ou seja, fatos da vida que não serão considerados típicos, não cabendo ao legislador ordinário alterar esse mandamento: trata-se de imunidade tributária.

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional que em conjunto com outros elementos delimita o campo tributário e demarca, em sentido negativo, as competências tributárias das pessoas políticas, ou seja, fixa a incompetência dos entes tributantes. Por um olhar inverso, as regras de imunidade atribuem aos beneficiários o direito público subjetivo de não serem tributados.

A imunidade é ampla e indivisível não admitindo restrições outras além daquelas já autorizadas na Constituição Federal. Sequer uma Emenda Constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade.

Diferentemente dos casos de isenção, nas imunidades não se pode falar do fenômeno da incidência, uma vez que anterior a este fato.

Neste sentido, Leandro Paulsen:⁷

O texto constitucional não refere expressamente o termo “imunidade”. Utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência etc. Mas, em todos esses casos, em se tratando de norma constitucional, impede a tributação, estabelecendo, pois, o que se convencionou denominar de imunidades. O próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de “não incidência” e de “isenção”.

No caso do ITBI, a Constituição Federal prevê três imunidades específicas. A primeira já citamos neste trabalho ao falarmos da exceção da incidência do imposto na transmissão do direito real de garantia – hipoteca (1.473, CC) e anticrese (art. 1.506, CC) – para que, assim, não se onere ainda mais o contribuinte.

As outras duas normas imunizantes se encontram expressas no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal e são consideradas, de acordo com Regina Helena Costa,⁸ como de natureza objetiva e política, uma vez que tem por finalidade a

7 PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 107.

8 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 408.

facilitação da formação, transformação, fusão, cisão e extinção de sociedades civis e comerciais.

Dispõe a Constituição Federal que não incidirá o ITBI:

[...] sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes 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.

Ou seja, o Constituinte atribui imunidade tributária para aquele contribuinte que transferir bens ou direitos para composição do patrimônio de empresa ou nos casos de fusão (união de empresas resultando em uma outra nova), cisão (divisão da empresa resultando em ao menos duas outras novas) ou incorporação (união de empresas onde a empresa incorporada deixa de existir).

O Código Tributário Nacional, com seus dispositivos recepcionados pela CF/88, disciplina a questão nos seus artigos 36 e 37, trazendo o significado de “atividade preponderante” aludida na Constituição:

Art. 37

[...]

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de %50 (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

E é exatamente sobre essa imunidade específica que o E. Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no Recurso Extraordinário nº 796.736/SC (Tema 796), o qual passaremos a analisar brevemente e a tecer algumas considerações que entendemos relevantes.

3. Recurso extraordinário nº 796.736/SC (tema 796)

o Egrégio Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no RE nº 796.736/SC, transitada em julgado em 15.10.2020, com Repercussão Geral reconhecida (Tema nº 796), em que, por maioria, firmou a tese de que: *“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”*, conforme ementa:

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, 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”*.

Em síntese, se trata, originalmente, de Mandado de Segurança impetrado por pessoa jurídica que pretendia integralizar em seu capital social determinados bens sem a incidência de ITBI, por entender enquadrar-se na imunidade prevista no artigo 156, § 2º, mas teve seu pleito apenas parcialmente deferido pela municipalidade competente, de modo a abranger apenas o valor

efetivamente integralizado, exigindo o imposto sobre a diferença entre valor integralizado e o valor dos imóveis.

Concedida a segurança em primeira instância, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina entendeu por reformar a decisão, conhecendo a imunidade apenas sobre o valor do imóvel necessário à integralização no capital social da empresa. Interpostos pela empresa apelos excepcionais aos STJ e STF, a questão teve, neste último, reconhecida repercussão geral.

O Recurso Extraordinário tramitou sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, que entendeu que a imunidade na incorporação de imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica era ampla, abrangendo, até mesmo, o valor excedente deste, face ao valor do capital integralizado. Seu entendimento foi seguido pelos Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia, contudo, o Ministro Alexandre de Moraes abriu divergência, entendendo que a imunidade deveria ser limitada ao valor do capital social a ser integralizado, sendo esta tese acatada pelos demais Ministros, formando, assim, a maioria.

Respeitado o entendimento da maioria do Pretório Excelso e de todos os estudiosos que se debruçaram sobre a questão, foi um trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes que nos chamou particular atenção e fez com que trouxéssemos, neste momento, o olhar para uma outra questão que não a possível extensão da imunidade para o valor excedente do bem integralizado: a interpretação da imunidade sobre a integralização de capital social quando a empresa adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

No referido julgado, exarou o Ministro Alexandre de Moraes que a parte final do artigo 156, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, exatamente essa que condiciona a imunidade a determinados objetos sociais, refere-se apenas à transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, excluída a hipótese de integralização de capital social.

Art. 156

[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II:

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).

Isto é, as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 aplicar-se-iam apenas no caso de incorporação de bens decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. O que significa que a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em integralização de capital social, (primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF) não se coaduna com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção (segunda parte do inciso I), sendo estas sim, abarcadas pela imunidade condicionada à atividade social preponderante da pessoa jurídica.

No voto, o Ministro Alexandre de Moraes, o qual, aliás, ficou incumbido de redigir o acórdão, deixa clara sua interpretação da norma imunizante, baseada na teoria de Kiyoshi Harada:

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.

[...]

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.**

[...] 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. (Destacou-se).

Nesse mesmo sentido, verifica-se que tal entendimento vem sendo suscitado por contribuintes e acatado por parte dos magistrados e pelo próprio

Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo,⁹ por exemplo. Por outro lado, há julgadores que entendem pela não aplicação do julgado por não se tratar de decisão vinculante, tampouco de temática efetivamente debatida e sedimentada pela Suprema Corte.¹⁰

4. Análise crítica do conteúdo da decisão e sua aplicabilidade

Como é possível ver, o julgado do Supremo Tribunal Federal vai além da análise da imunidade do ITBI sobre o valor excedente do capital social a ser integralizado. Em suas razões de decidir o voto vencedor não apenas menciona como, também, faz a análise da norma imunizante condicionada à atividade social preponderante da pessoa jurídica, interpretando o artigo 156, § 2º, inciso I, em sua integralidade.

Assim, alguns pontos a nos questionarmos: (i) essa é a melhor interpretação do dispositivo constitucional? E; (ii) por não ser esse o objeto da discussão do RE 796.376/SC, a aplicação dessa interpretação deve ser feita *erga omnes* e de forma vinculante?

Hans Kelsen,¹¹ em sua Teoria Pura do Direito, diferencia a interpretação autêntica da interpretação doutrinária, sendo a primeira realizada por órgãos competentes na aplicação do direito e a segunda por entes outros, especialmente pela ciência do direito. Vamos um passo além, a interpretação autêntica não está ligada à pessoa que a realiza, mas sim à linguagem na qual ela se materializa: linguagem competente.

Nesse sentido, e para que fique mais claro o que queremos dizer, Aurora Tomazini de Carvalho¹² sintetiza:

Temos, assim, por autêntica a interpretação positivada, realizada no curso do processo de aplicação, que se materializa com a produção e uma

9 Nesse sentido, vide: TJSP, Agravo de Instrumento nº 2140905-89.2021.8.26.0000, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. BOTTOMUSCARI, j. 10/09/2021; TJSP, Agravo de Instrumento nº 2042850-06.2021.8.26.0000, 14ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. KLEBER LEYSER DE AQUINO, j. 23/04/2021; TJSP, Mandado de Segurança nº 1024675-27.2021.8.26.0114, 1ª Vara da Fazenda Pública de Campinas, Juiz de Direito RICHARD PAE KIM, j. 13/09/2021.

10 Nesse sentido, vide: TJSP, Agravo de Instrumento nº 2203147-84.2021.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. TANIA MARA AHUALLI, j. 05/10/2021; TJSP; Apelação Cível nº 1011991-59.2021.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. RAUL DE FELICE, j. 20/09/2021.

11 KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. [Tradução de João Baptista Machado]. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 245.

12 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico Semântico. 5. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2016, p. 294.

linguagem competente (i.e. a construção do sentido normativo feita por um juiz, aplicado na sentença). O produto (no caso sentença) juridiciza a interpretação (valoração do juiz) tornando-a jurídica e isso faz com que ela seja uma interpretação autêntica.

Caracterizando a interpretação autêntica como aquela juridicizada pelo direito e, sendo o Supremo Tribunal Federal a Corte guardiã da Constituição Federal, cabendo a esta a interpretação e efetivação das normas contidas na Carta Magna, nos parece claro que, mesmo não sendo objeto específico do Tema 796, os juízos normativos tidos pela Corte foram versados em linguagem competente, qual seja, o Acórdão prolator da decisão, sendo, assim, direito positivo, existente, válido e cogente no sistema.

Não se trata, portanto, de ser a melhor ou pior interpretação a se fazer do artigo constitucional; se trata de positivação do direito, praticada por órgão competente, o que faz com que sua observância seja necessária.

Particularmente, concordamos com a interpretação atribuída pelo STF à imunidade contida no inciso I, § 2º, do artigo 156 da Constituição Federal, por uma questão de construção gramatical, de semântica, sendo plenamente possível o sentido dado por aquela Corte. Mas mesmo que assim não fosse, ou seja, mesmo que interpretássemos que a condicionante da atividade preponderante do adquirente seja aplicável tanto nos casos de transmissão de bens em realização de capital, quanto nos de incorporação, fusão e cisão, certo é que o órgão competente para interpretação da Constituição proferiu entendimento em outro sentido, inclusive em julgamento com Repercussão Geral.

Isso significa que a aplicação desse entendimento pelas instâncias inferiores se dá de forma vinculada?

Estritamente, toda decisão proferida por um Tribunal possui força vinculante sobre a jurisdição inferior. Logo, a força, ou efeito vinculante, se refere à própria imperatividade da decisão judicial.

O vigente Código de Processo Civil evidencia a necessidade de uniformização da jurisprudência e de sua estabilidade, respeito e coerência (artigos 926; 927; 985, I e II; 1.039, dentre outros).

Assim, do ponto de vista teórico, há efeito vinculante no caso em comento. Conquanto o magistrado tenha autonomia no que tange às próprias convicções, a prolação de uma decisão contrária ao entendimento exarado em sede de decisão proferida em Recurso Extraordinário, com Repercussão Geral reconhecida, colide com o preceito da uniformização da jurisprudência e até mesmo ao princípio da segurança jurídica.

Mesmo não sendo o tema aqui tratado o objeto do apelo extraordinário, mesmo este não fazendo parte da tese firmada, é certo a pertinência e abordagem da questão para o deslinde da demanda apresentada. O voto-vencedor, proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, dedica e destaca boa parte da decisão a essa questão, consistindo, aliás, no cerne da fundamentação do Acórdão.

A distinção nos parece, inclusive, proposital para se apresentar de forma didática a quem o lê: (i) a imunidade relacionada à integralização está prevista na primeira parte do § 2º, inciso I, não incluindo a parcela do valor dos imóveis que exceda o valor integralizado, sendo, portanto, restritiva; e, (ii) a imunidade relacionada às operações de incorporação de imóveis ao patrimônio de sociedades sem aumento de capital, está prevista na segunda parte do § 2º, inciso I, mas se restringe aos casos de fusão, cisão e incorporação. Para aclarar a distinção e concluir o raciocínio que levou à decisão, esclarece que apenas essa segunda hipótese se sujeita à condicionante da atividade preponderante do adquirente, enquanto a primeira não seria gravada de qualquer condição (incondicionada).

5. Conclusão

A nossa conclusão é no sentido de que o Supremo Tribunal Federal realizou a sua interpretação sobre a norma em comento, e, na linguagem de Kelsen, fez tal interpretação de forma autêntica; de tal forma, que não cabem maiores questionamentos sobre a decisão transitada em julgado. Foi feita a diferenciação entre as operações, de tal modo que se operação societária for de integralização de bens não se aplica a restrição da imunidade para empresas com atividade preponderante imobiliária. Essa foi a interpretação e resta aos Municípios alterar a legislação e se não o fizerem, deverá o Poder Judiciário seguir a decisão da Corte.

Assim, nos parece necessária a observação da decisão no Recurso Extraordinário, com reconhecimento de Repercussão Geral do tema constitucional, sendo o efeito *erga omnes* e, portanto, vinculador presente para conferir efetividade na prestação jurisdicional.

Para finalizar é fundamental reconhecer que o destaque dos tributos municipais e as discussões a ele atinentes no cenário acadêmico e jurídico se devem a poucos juristas que a eles se dedicaram, e a homenageada, Professora Beth é uma jurista que se destacou por seu estudo e trabalho nesta seara, além de ser uma precursora dos grandes temas atualmente em debate.

Referências

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *As bases de cálculo do IPTU e do ITBI – aproximações e distanciamentos*. Revista Nomos. UFC (Universidade Federal do Ceará) v. 41, n 1 (2021); jan/jun 2021. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/42592/197464>. Acesso em: 28 out. 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico Semântico*. 5. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2016.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014.*
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. [Tradução de João Baptista Machado]. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.*