IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO — CESSÃO DE PROMESSA DE VENDA DE IMÓVEIS

*Tratando-se de promessa de venda, sob o disfarce de cessão,
torna-se exigível o pagamento de imposto de transmissão.*

TRIBUNAL DE APELAÇÃO DO DISTRITO FEDERAL

Francisco de Oliveira Passos *versus* Juízo da Vara de Registros Públicos

Apelação cível n.º 5.035 — Relator: Sr. Desembargador

ARI FRANCO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 5.035, sendo apelante o Dr. Francisco de Oliveira Passos, e apelado o Juízo da Vara de Registros Públicos:

Teve dúvida o Oficial do 7.º Registro de Imóveis em inscrever a promessa de venda do 3.º pavimento do Edifício Lobraz e a fração da metade do res-

COMENTÁRIO

IMPÔSTO SOBRE A CESSÃO DE PROMESSA DE VENDA DE IMÓVEIS

O acórdão supra, embora conciso, aceitou uma tese interessante.

Orientou-se o julgado no sentido do que parece ser o caminho mais exato, de acôrdo com a moderna posição do direito fiscal.

Ê conhecida a discussão entre os que acham que o direito fiscal deve moldar os seus institutos sôbre os de direito privado e aquêles que, pugnando pela sua autonomia, concluem pela possibilidade do direito fiscal criar ficções jurídicas para efeito de tributação, levando em conta, acima de tudo, o fenômeno econômico.

pectivo terreno, na avenida Graça Aranha, n.º 57, antigo 19, feita pelo Banco Hipotecário Lar Brasileiro à Cia. Brasileira de Construções, que cedeu seus

O acórdão aceitou esta última tese, também esposada pelo legislador local, e considerou a cessão de promessa de venda de imóvel equiparada, praticamente, a uma venda, e, portanto, sujeita a tributação como transmissão de propriedade imobiliária.

É a tese de E. ALLIX, em seu livro *Les droits d'enregistrement*:

Il est très admissible que la loi fiscale ne concorde pas rigoureusement avec la loi civile, parce qu'elle ne se place pas au même point de vue. Il y a des situations qui, distinctes au point de vue juridique, présentent des caractères de similitude au point de vue fiscal, et inversement. Le droit fiscal peut donc procéder à certaines "assimilations", en matière d'impôts: assimiler, par exemple, comme on l'a signalé tout-à-l'heure, certains meubles, à des immeubles, certaines propriétés non bâties à des propriétés bâties.¹

E logo adiante:

"De même nous avons reconnu comme légitime pour le fisc le droit de se défendre contre la fraude en établissant certaines présomptions légales ou en exigeant l'accomplissement de certaines formalités non prévues par la loi civile (par exemple: envoi en possession pour les avoirs étrangers)".

Foi o que fez o legislador fiscal ao dispor no art. 5.º do Decreto n.º 4.613, de 2-1-34, que: "sobre o valor da cessão de promessa de venda cobrar-se-á o imposto de compra e venda".

~~Tem-se querido alegar que tal tributação não pode ser considerada como de transmissão de propriedade imóvel.~~

De fato, tomando-se como base o direito privado, assim seria.

Mas, sob o ponto de vista econômico, é evidente que o fim último da cessão, o que dá valor a esta, é o imóvel objeto do contrato de promessa; assim, economicamente, há uma transação imobiliária.

Sobre a prevalência do fato econômico em matéria tributária, pronunciou-se com muita precisão o Dr. Procurador Geral do Distrito Federal, no agravo de instrumento n.º 6.965, quando disse: "...o legislador de direito privado e o de direito fiscal, na respectiva atuação, seguem estradas paralelas, que se tangenciam, mas que se não confundem, nem identificam. Ao passo que o legislador

¹ Ob. cit., pág. XXI.

direitos à Piratininga Cia. Nacional de Seguros Gerais e Acidentes do Trabalho, a qual, por sua vez, os cedeu ao apelante.

de direito civil ou comercial se preocupa com a *forma jurídica* dos negócios, com os *atos e fatos jurídicos*, o legislador de direito público considera o *aspecto econômico dos fatos jurídicos*, esfera esta que lhe é própria. O direito fiscal leva em conta a *situação ou relação de fato*, mais que a *relação da situação jurídica*, conforme a lição dos tratadistas de direito fiscal, como sejam EUSTACHE PILON (*Principes et technique des droits d'enregistrement*), GIANINI (*Il rapporto giuridico d'imposta*), GIORGIO TESORO (*Principi di diritto tributario*). Diz este último autor, com felicidade, que a incidência dos tributos se verifica: "Segundo a *realidade econômica*, mesmo quando em contraste com a *aparência do negócio jurídico*, do ato".

E mais adiante: "Assim é que o *impôsto de transmissão* de imóveis inter-vivos é lançado e cobrado quando das escrituras de venda, ou troca, e não quando da *transcrição*. Entretanto, só a *transcrição* (que pode, até, não vir a fazer-se, ou retardar-se por muito tempo), é que *transmite* a propriedade de acôrdo com a lei civil. É que o legislador fiscal, atuando na esfera que lhe é própria, não tem que preocupar-se com a *forma jurídica da transmissão*, mas com o *fato econômico da transmissão*. Exemplos como este são facilmente multiplicáveis"².

Um desses exemplos é justamente a cessão de promessa de venda de imóvel.

Econômicamente, constitui uma transmissão de propriedade imobiliária, em qualquer caso que se apresente, e, em casos especiais, em que a promessa de venda é considerada direito real sobre a coisa alheia (arts. 5 e 22 do Decreto-lei n.º 58, de 10-12-37), constituindo, portanto, bem imóvel (art. 44, n.º I, do Código Civil), a cessão é uma transação imobiliária mesmo sob o ponto de vista do direito privado.

Vemos, assim, que, de acôrdo com a moderna tendência do direito fiscal, o art. 23, I, letra c, da Constituição, deve ser interpretado em sentido lato, abrangendo o fenômeno econômico e não se limitando à fórmula de direito privado.

Essa interpretação é a mais justa em face do que ficou exposto.

É também a mais lógica, pois que, de outro modo, ilusória seria a competência privativa, atribuída pela Constituição ao Distrito Federal, de arrecadar o *impôsto de transmissão inter-vivos*.

² Diário da Justiça de 2-8-44.

A sentença apelada julgou procedente a dúvida, para determinar que a inscrição se faça após serem pagos os impostos de transmissão, provocando, então, o presente recurso.

De fato, essa competência privativa implica, necessariamente, como doutrinou ALIX, no trecho supracitado, o direito, que tem o poder público tributante, de defender-se contra a fraude, e contra a evasão fiscal, sem o que não há poder de tributar no verdadeiro sentido da palavra.

Ora, essa premissa nos leva diretamente à conclusão de que o Estado ou, no caso, o Distrito Federal, não deve depender, para exercer o poder de tributar, da legislação civil da União; do contrário seria precária a sua competência privativa, eis que a União, modificando a lei civil, poderia modificar o poder de tributar dos Estados.

De fato, se, pela lei civil, se atribui, atualmente, às partes, o direito de pactuar que as promessas de venda sejam irretratáveis, e passíveis de ser dado o suprimento judicial se o vendedor se negar a assinar a escritura definitiva, é claro que, na prática, aquele que completa o pagamento do preço é verdadeiramente dono do prédio.

Com a inscrição da promessa de venda no Registro de Imóveis, impede que o proprietário venda o imóvel a terceiro, e com o suprimento judicial obtém o seu título definitivo, quer o proprietário o queira, quer não.

Foi, aliás, o que decidiu a 5.^a Câmara do Tribunal de Apelação do Distrito Federal na apelação cível n.º 4.592³.

Essa tendência, aliás justíssima, da legislação civil, tem levado todos aqueles que querem especular sobre imóveis a lavrar escritura de promessa de venda na forma supracitada.

Não existisse o impôsto de cessão e as transações imobiliárias deixariam, em grande parte, de ser tributadas pelo Distrito Federal.

Suponhamos, ainda, para argumentar, que a União, além de modificar a legislação civil, criasse, a par do impôsto do sêlo sobre o ato da cessão, já existente, também um impôsto sobre a transação econômica da cessão, com uma tarifa menor do que a do impôsto de transmissão de propriedade.

A não se considerar o impôsto do Estado como de transmissão, ter-se-ia uma bitributação, o que determinaria a prevalência do impôsto da União, na forma do art. 24 da Constituição.

E assim, por meios indiretos, aumentavam-se as rendas da União em detrimento da competência privativa dos Estados.

3 *Diário da Justiça* de 8-1-45.

O exame do caso revela que se trata de cessão; há, sim, sob esse disfarce, verdadeira venda de um pavimento e, realmente, com notável lucro, para os que são bem sucedidos na transação.

É evidente que essa não pode ter sido a intenção do legislador constitucional.

Temos, pois, que concluir que o critério econômico deve prevalecer na interpretação das competências arrecadoras discriminadas na Constituição, e que a tributação da cessão de promessa de venda de imóvel é da competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, como transmissão imobiliária que é, pois só por formalismo jurídico se diz que nas promessas cedidas não há um direito sobre a coisa, mas um direito à coisa, um direito pessoal.

Na realidade, economicamente, de fato, o promitente comprador já é o proprietário.

A cessão que ele faça de sua promessa de venda é verdadeira venda e, como tal, passível de ser tributado de acordo com a competência privativa que a Constituição atribui aos Estados.

Foi o que disse o acórdão em exame:

“O exame do caso revela que se trata de cessão; *há, sim, sob esse disfarce, verdadeira venda* de um pavimento e, realmente, com notável lucro, para os que são bem sucedidos na transação”.

O ilustre Ministro Castro Nunes, cuja autoridade em direito público todos reconhecem, embora divergindo da tese aceita pelo acórdão, doutrina: “Tributar os atos da vida civil é intervir pelo imposto na circulação da riqueza. Em outros países, o fisco nacional toma o ato no seu nascedouro e vai até o termo final da operação jurídica tributando o ato *na sua forma exterior e no seu conteúdo econômico*.⁴ E logo adiante esclarece que: “*Esse conteúdo econômico é que ficou com os Estados*,” embora acrescentando a restrição: “...mas limitadamente às categorias expressas e ao que estas puderem razoavelmente comportar, sem ofensa ao direito comum”.

Data venia, parece que a premissa acima colocada levaria, validamente, à conclusão de que, reservada à União a competência privativa para decretar impostos sobre instrumentos ou contratos regulados por lei federal (art. 20, I, letra e, da Constituição), nada importaria, para a apuração da competência exclusiva dos Estados, e portanto, do Distrito Federal, a *forma* assumida pela transação, desde que pelo seu fundo econômico se enquadrasse na tributação a eles distribuída pela Constituição.

⁴ *Problemas da partilha tributária*, em *Revista de Direito Administrativo*, vol. I, pág. 15, *in fine*.

A esse respeito, o parecer do Dr. Promotor, às fls. 19, não deixa a mais leve dúvida.

Foi, aliás, o que reconheceu Sua Excelência no caso do impôsto de sêlo sôbre transcrições imobiliárias, considerado legal, e como não invadindo a esfera privativa dos Estados (tributação sôbre transmissão imobiliária), visto como assenta sôbre o ato regulado por lei federal e não sôbre a translação econômica do imóvel.

Se o argumento vale a favor da União, parece-me justo que deva valer a favor dos Estados, quando puder beneficiá-los, tanto mais quanto, no caso em aprêço, a tributação não visa propriamente criar novos campos imponíveis, mas simplesmente salvaguardar o patrimônio fiscal privativo que lhe foi atribuído pela Constituição, contra a evasão, ainda que legal.

Aliás, o único caso em que na Constituição se deu prevalência aos interesses tributários da União sôbre o dos Estados, foi no caso da bitributação (art. 24), em que se suspende a cobrança do tributo estadual.

Mas, ainda aí, cabe perguntar: a quem compete determinar a existência de bitributação?

É ao Conselho Federal, com função semelhante à do antigo Senado, isto é, composto, a princípio, em maioria, de representantes das unidades da federação, e já agora só dêesses, o que equivale dizer que a lei do Estado tributante será julgada por um Júri de seus pares (art. 50 e parágrafo único da Constituição).

Se a Constituição reservou para um colégio político o exame da matéria, é claro que teve por intenção não o exame da mesma em face de textos legais de direito privado, o que caberia com mais acêrto ao Judiciário, mas o estudo da conveniência econômico-política de ser ou não mantida a lei local, pela declaração, ou não, da existência da bitributação.

Justamente por não se tratar de um problema de lógica jurídica, mas de um problema econômico-político, é que se justifica tenha sido o mesmo atribuído a um órgão político, órgão êsse formado a princípio por representantes escolhidos pelas próprias Assembléias que votariam as leis estaduais (art. 50, parágrafo único, da Constituição), e agora por representantes dos Estados, eleitos pelo povo (Lei Constitucional n.º 9), formando, não é demasiado repetir, um verdadeiro Júri dos pares do Estado cuja lei fica sujeita a exame.

Vê-se, pois, pelo próprio órgão que deve julgar a existência de bitributação, que se trata de matéria política e não jurídica, o que fortalece o pressuposto de que o critério econômico deva prevalecer na interpretação da competência tributária.

Acordam, portanto, os Juizes da Quinta Câmara do Tribunal de Apelação, pelos votos do Relator e do Revisor, negar provimento ao recurso, para manter a decisão apelada.

Custas pelo apelante.

Rio de Janeiro, D. F., em 5 de dezembro de 1944. — *A. Sáboia Lima*, Presidente, com voto. — *Ari de Azevedo Franco*, Relator. — Ciente. Em 19-1-45. — *Romão C. de Lacerda*.

Aliás, toda a argumentação supra tem, no caso, interesse mais doutrinário, porque, mesmo que não se admita que a tributação da cessão de promessa de venda caiba na competência privativa do Distrito Federal como imposto de transmissão de propriedade imobiliária, é evidente que se enquadra na competência genérica do art. 24 da Constituição.

E nem se diga, como querem alguns, que, assim sendo, o tributo se confundiria com o imposto de selo sobre o ato da cessão, o que equivaleria à invasão da competência da União, porquanto, como bem ficou salientado acima pelas palavras do Ministro Castro Nunes, uma coisa é o imposto sobre o ato e outra o tributo sobre a operação econômica.

Recente acórdão do egrégio Supremo Tribunal pôs a questão em seus devidos termos, quando, examinando a possibilidade da ocorrência da bitributação no caso do imposto de transações sobre construção e reforma de prédio, lançado pelo Estado de São Paulo, concluiu não se confundir o mesmo com o imposto federal sobre o quirógrafo dos contratos (imposto de selo), porque: “dito imposto estadual sobre transações recai no negócio, na obrigação entabulada, sem invadir a competência tributária privativa da União, que diz respeito ao selo sobre o papel, sobre o quirógrafo dos contratos ou atos”. (Ministro Barros Barreto).

“O imposto criado pelo legislador paulista... recai sobre as transações efetuadas e não sobre o instrumento ou contrato, tributado pela União”. (Ministro Aníbal Freire).⁵

É indubitável, pois, que o acórdão do Tribunal de Apelação está com a boa doutrina, por qualquer face que se encare a matéria.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Diretor do Departamento do Contencioso Fiscal
da Prefeitura do Distrito Federal

5 Recurso extraordinário n.º 6.536, in *Diário da Justiça* de 30-6-45.