

Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos. Fato gerador: O conceito de transmissão. A promessa de venda e a promessa de cessão não constituem fatos geradores nesse imposto, natureza e efeitos da promessa. Momento do pagamento do imposto. Legitimidade da norma do art. 4.º do Decreto nº 27/75.

I

A Procuradoria Regional da 2.ª Região, invocando o disposto no art. 91 do Código Tributário do Estado (Decreto-lei n.º 5, de 15-3-75), segundo o qual o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos será pago antes do fato translativo, exceto nos casos que enumera; e observando, outrossim, que o art. 4.º do Regulamento desse imposto, aprovado pelo Decreto n.º 27, de 18-3-75, permite o seu pagamento após a celebração do contrato de promessa de venda e de promessa de cessão — hipóteses não incluídas entre as exceções enumeradas pelo Código —, consulta a respeito da legitimidade desta última disposição, que, em seu entender, conflita com o supracitado preceito do Código.

2. Opinou a respeito da questão a Procuradoria de Assuntos Tributários, através dos autorizados pareceres de fls. 4/9 e 10/13, da autoria, respectivamente, dos ilustres Senhores Procuradores RAUL SOARES DE SÁ e HUGO MAURÍCIO SIGELMANN.

3. Conclui o primeiro deles, em resumo, que:

a) o art. 4.º do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 27/75, ao estabelecer que o imposto de transmissão poderá ser pago após a realização da promessa de venda e de cessão, violou a regra geral do art. 91 do Código Tributário do Estado, que impõe preceda o pagamento ao fato translativo:

b) a citada disposição regulamentar não teria, ao contrário, violado os arts. 2.º, I, a e 71, I, do mesmo Código, ao considerar fatos geradores do imposto de transmissão a cessão de promessa de venda e a cessão de promessa de cessão, por constituírem tais atos direitos reais;

c) o imposto pago nas hipóteses previstas no inciso XVII do art. 71, do Código, e no art. 4.º do Decreto n.º 27/75, não será novamente exigível no ato translativo da propriedade, se o adquirente for o mesmo (fls. 9).

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (32), 1977

4. No segundo parecer, o ilustre Procurador-Assistente Dr. HUGO SIGELMANN, depois de acentuar que o imposto de que se trata é de “transmissão”, afirma que “na promessa de venda não se transmite propriedade nem qualquer outro direito real, e sim **insti-tui-se** um tal direito, se o instrumento for levado ao Registro de Imóveis. Não ocorre, pois, a translação do direito real, mas, ao revés, sua criação, seu nascimento” (fls. 3). E conclui que, sendo defeso modificar-se a definição de fato gerador que a lei tributária complementar federal (C.T.N., art. 35) impõe ao legislador tributário estadual, conclui que: “... não pode a lei estadual tributar a promessa de venda nem a promessa de cessão e o imposto que se exige como resultado da prática desses atos na verdade é o imposto devido pela **venda e pela cessão** que ocorrerão mais tarde, **cobrado por anteci-pação**. Tanto assim é que não se cobra novo imposto no segundo ato (venda e cessão), o qual, do contrário, seria devido, isto é, se se considerassem tributáveis a promessa de venda e a promessa de cessão, o que, aliás, não teria guarida constitucional”. Desse modo, arremata entendendo inexistente qualquer conflito entre a lei e o regulamento “... sendo perfeita a disposição que concede prazo, após a assinatura da escritura de promessa (tanto de venda como de cessão), para pagamento do imposto de transmissão” (fls. 12 e seg.).

5. Com esta conclusão concordou o ilustre Senhor Procurador-Chefe da Procuradoria de Assuntos Tributários que, em sucinta manifestação, acentuou: “... a **instituição** de direito real sobre imóvel não é fato gerador do Imposto de Transmissão, e a promessa de compra e venda ou de cessão **não transmite** direito real” (fls. 14).

6. Tendo V. Sa. solicitado também o nosso parecer, passamos a opinar.

II

7. O suposto “conflito” entre a norma legal (Decreto-lei n.º 5, de 15-3-75, art. 91) e a norma regulamentar (Decreto n.º 27, de 18-3-75 (art. 4.º), residiria em que a primeira impõe **preceda o pagamento** do imposto de transmissão à **ocorrência do fato translativo**, exceto nos casos que indica, e dentre os quais não se encontra, nem a **promessa de venda** e nem a **promessa de cessão**; enquanto que a segunda estabelece que, nestes dois casos, o imposto deverá ser pago em prazos que determina, mas sempre **após a celebração dos referidos contratos**.

8. Ora, para concluir no sentido da existência de tal “conflito”, e, assim, necessariamente, no sentido de invalidade do preceito regulamentar por violação da lei, é porque antes se admitiu constituam tanto a **promessa de venda** quanto a **promessa de cessão de bem imóvel**, fatos translativos da propriedade ou de outro direito real

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (32), 1977

sobre imóveis, correspondendo ao fato gerador do imposto definido originariamente no art. 35 do Código Tributário Nacional.

9. Assim, para apreciar a questão da legitimidade da citada disposição regulamentar, há que examinar previamente o problema da **natureza e dos efeitos do contrato de promessa**, e estabelecer, outrossim, o sentido que na lei tributária corresponde ao **conceito de transmissão de bem imóvel ou de direitos reais sobre imóveis**.

III

10. Parece escusado dizer, mas lembra-se apenas para argumentar, que quem realiza um contrato de **promessa de venda** ou de **promessa de cessão**, não vende nem cede, mas simplesmente se obriga a — em um contrato futuro, que a promessa necessariamente supõe, prepara e garante — vender ou ceder. Por outras palavras, o objeto do contrato de promessa consiste, essencialmente, em assegurar a constituição de outra obrigação, a celebração de um ulterior contrato, considerado definitivo ou conclusivo, por isso que só com este se dará a satisfação do interesse substancial perseguido, em cada caso, pelas partes. Temos, portanto, tanto numa quanto noutra hipótese, uma **promessa legal de contratar, um negócio preparatório ou instrumental**, ou, como se diz correntemente, um **contrato preliminar** ao de compra e venda, ou ao de cessão. Contrato preliminar — define o eminente CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (*Instituições de Direito Civil*, v. III, Rio, Forense, 1963, p. 55 — é “aquele por via do qual ambas as partes ou uma delas se comprometem a celebrar mais tarde outro contrato, que será contrato principal” (grifado no original). E acrescenta: “Diferencia-se o contrato preliminar do principal pelo objeto, que no preliminar é a obrigação de concluir o outro contrato, enquanto que o do definitivo é uma prestação substancial” (grifado no original).

11. Assim, a função do **contrato preliminar** — como é o caso do que tenha por objeto a **promessa de venda** ou de **cessão** — ensina ROBERTO DE RUGGIERO (*Instituições de Direito Civil*, trad. port. v. III, 3.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1973, p. 214), “consiste em vincular as partes, obrigando-as à conclusão de um contrato futuro, que por enquanto não se pode ou não se quer fazer, e o seu objeto próprio não é já pois o objeto do contrato a realizar, mas a própria conclusão dele, isto é: **facere**, que consiste no concordar e no prestar-se a tudo mais que seja necessário para dar vida ao tal contrato que se teve em mira (por exemplo: o contrato preliminar de venda ou promessa bilateral de vender **não é ainda venda, mas obriga os pactuantes a fazer um contrato da venda**” (grifamos).

12. Segue-se daí logicamente que, se a prestação substancial — vale dizer, a **transferência da propriedade**, na compra e venda, ou

a transmissão, **inter vivos**, a título gratuito ou oneroso, de um **direito de crédito**, na cessão — constitui, como se viu, objeto não da promessa, mas tão só do correspondente contrato definitivo; não há como admitir se considere a **simples promessa**, em qualquer dos casos, **fato translativo da propriedade ou de direito à aquisição de bem imóvel**.

13. Poder-se-ia no entanto objetar que assim é, de fato, no plano do direito privado, onde se atenta ao aspecto formal dos negócios e se reconhece relevância às mutações só enquanto consistem em efeitos jurídicos. Mas que assim não deve ser quando se têm em vista ou **efeitos tributários**, mesmo de um ato jurídico privado, porquanto no campo fiscal, no que respeita à identificação dos fatos passíveis de incidência tributária, há que levar em conta, não a veste formal utilizada pelas partes segundo a sua conveniência, ou estritamente os efeitos jurídicos verificados pela prática de um ato, mas, antes de tudo, o **resultado econômico** por esse meio conseguido.

14. Ora, no caso do contrato de promessa — particularmente no da promessa que, mercê da inscrição, constitua para o promitente comprador um **direito real de aquisição** — embora não se dê verdadeira transmissão, logra-se um **resultado econômico equivalente**, em que concorrem, principalmente, a disponibilidade da posse (inclusive a indireta), o direito de retomada; a oponibilidade do ônus a terceiros e, afinal, o direito de adjudicação compulsória. Diante disso, concluíram alguns, como JOSÉ WASHINGTON COELHO (*Código Tributário Nacional Interpretado*, Rio, ed. Correio da Manhã, 1968, p. 37), que “na promessa de venda não se opera **transmissão da propriedade no sentido jurídico; mas há autêntica transmissão sob o ponto de vista econômico**. O Código, sensibilizado pela realidade, equiparou (“fictio juris”) uma situação à outra, exclusivamente para efeito fiscal” (grifamos).

15. Não nos parece que seja assim. O que o art. 35 do C.T.N. fez foi definir três modalidades distintas do fato gerador de impostos: I — a **transmissão** a qualquer título, da **propriedade** ou do **domínio útil** de bens imóveis por natureza ou por acessão física, **como definidos na lei civil**; II — a **transmissão**, a qualquer título, de **direitos reais sobre imóveis**, exceto os **direitos reais de garantia**; III — a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. Mas não descobrimos aí equiparação alguma entre **transmissão em sentido jurídico e transmissão sob o ponto de vista econômico**. Em qualquer dos três casos requer a lei tributária que haja **transmissão** — isto é, verdadeira transmissão, na acepção jurídica do termo — embora diverso, em cada um deles, o objeto transmitido. Para sustentar que o Código teria considerado como **transmissão** (para efeitos fiscais, levando em conta o resultado econômico e não os efeitos jurídicos efetivamente verificados) um fato que **não opere transmissão**

em sentido jurídico, ter-se-ia de admitir que a lei tributária tem o seu próprio conceito de transmissão, que não corresponde ao conceito de direito privado. Mas a lei tributária **não só não tem, como não pode ter** esse conceito próprio, válido apenas para efeitos fiscais. Sendo o conceito de **transmissão** utilizado expressamente pela Constituição Federal para determinar competência tributária, **é defeso à lei fiscal** (C.T.N., art. 110) **dar de tal conceito definição diversa da que prevalece em direito privado, ou, de qualquer modo, alterar-lhe o conteúdo e o alcance.**

16. Assim, **o conceito de transmissão**, para efeito da definição do fato gerador do imposto a que se refere o art. 35 do C.T.N. é, **em qualquer das hipóteses nele previstas, o que como tal prevaleça no campo do direito privado**, não podendo igualmente dele apartar-se a lei tributária estadual.

17. Por outro lado, o fato de constituir-se para o promitente comprador, **com base em promessa de venda** de bem imóvel, irrevogável e irretroatável, por escritura pública, devidamente inscrita, nos termos da Lei n.º 649, de 11 de março de 1949 — **um direito real de aquisição**, não importa que tal direito tenha sido **adquirido por transmissão**, porquanto, embora tendo como **pressuposto a promessa**, não advém ele do patrimônio do promitente vendedor, mas se origina, **exclusivamente, da inscrição no registro imobiliário**. O eminente CAIO MÁRIO (Op. cit., v. IV, Rio, Forense, 1970, p. 307) observa a esse respeito:

“O momento culminante da gestação deste direito real é a inscrição no registro imobiliário. Sem ela, **a apuração dos demais requisitos é nada**. Verificados que sejam, e inscrito o documento, vigora o direito real de promessa de venda. Evidentemente a partir do momento do registro. **Até aquela data, o contrato de promessa de venda existe, porém gerador de direitos meramente obrigacionais. Operada a inscrição CONSTITUI-SE o direito real.**

Seus efeitos **erga omnes** originam-se da data do registro, e somente com ele podem ser invocados” (nossos, o grifo e o versal).

18. Destarte, impõe-se concluir que, **nem a promessa de venda e nem a promessa de cessão constituem fato gerador do imposto de transmissão.**

19. Mas, se assim é, deve-se conseqüentemente reconhecer que inexistente qualquer incompatibilidade entre o preceito do art. 91 do Código Tributário do Estado e a disposição do art. 4.º do Decreto n.º 27/75. De fato, o que o primeiro determina é que o **pagamento do imposto de transmissão deve preceder à ocorrência do fato trans-**

lativo; enquanto que esta última, no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos, impõe que, havendo promessa de venda ou de cessão, tal pagamento, **além de preceder, como quer a lei, em qualquer caso, ao contrato definitivo, deverá dar-se, no máximo, noventa ou cento e oitenta dias após a conclusão do contrato preparatório.**

20. Concluimos, assim, que o dispositivo regulamentar em questão é perfeitamente legítimo. Primeiro, porque a matéria em que dispõe — determinação do momento do pagamento do imposto — **por isso que não se inclui na reserva de lei, podia ser objeto de disciplina em ato regulamentar**. Segundo, porque ao invés de contrair à norma do art. 91, do Código Tributário do Estado, ele na verdade só faz é **imprimir maior rigor à regra do prévio pagamento do imposto, em relação à ocorrência do fato translativo**, porquanto, havendo contrato preliminar, subtrai ao exclusivo arbítrio do contribuinte a determinação do tempo para o cumprimento da obrigação tributária.

É o nosso parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 27 de junho de 1977.

FLAVIO BAUER NOVELLI
Procurador-Assessor

- 1) — Aprovo o Ofício 01/77-FBN, de 30-6-1977.
- 2) — Remeta-se cópia do parecer ao Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda.
- 3) — Dê-se ciência à PG-3 e posteriormente à PG-11 e Regionais.

Em 7/7/1977.

ROBERTO PARAISO ROCHA
Procurador-Geral do Estado