

PARECER N.º 05/84-GCA

Imposto de transmissão inter vivos — incidência ou não no caso de incorporação de bens sociais.

1 — Versa a hipótese sobre a incidência ou não do imposto de transmissão *inter vivos* no caso de incorporação de bens sociais.

Alega a empresa contribuinte que incorporou outra empresa, a qual necessariamente se extinguiu. A empresa incorporada possuía bens imóveis em seu patrimônio, e o objetivo social da incorporadora é a “compra, venda e administração de imóveis”.

Pedido o reconhecimento da “isenção”, não foi atendida a sua pretensão. No entanto, sustenta a requerente de fls. 2:

- a) o imposto não incide sobre a transmissão de bens imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em realização de capital, nem sobre a transmissão por força de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica (Constituição Federal, art. 23, § 3.º; CTN, art. 36, I e II; CTE, art. 73, I e II);
- b) no entanto, por exceção, ocorre a incidência do tributo se a empresa incorporadora tiver, como atividade única ou preponderante, a de compra, venda ou locação de imóveis (Constituição Federal, art. 23, § 3.º; CTN, art. 37; CTE, art. 74);
- c) torna-se ineficaz a regra excepcional se a transmissão dos imóveis for realizada em conjunto com a totalidade do patrimônio da empresa alienante. Daí a razão pela qual não incide o tributo no caso concreto em exame.

2 — O imposto de transmissão tem como fato gerador a transferência de bens imóveis, ou de direitos a eles relativos. Toda vez que um imóvel passa do patrimônio de uma pessoa para o patrimônio de outra pessoa incide o tributo. A noção, como se vê, não comporta dificuldade de interpretações.

Mas a Constituição Federal estabeleceu a regra de que, nos casos de incorporação de uma empresa a outra, ou de fusão de duas pessoas jurídicas, ou, por extensão, de simples cisão, o imposto de transmissão *não incide*.

3 — Para que possamos interpretar a expressão constitucional da “não incidência”, cumpre que nos detenhamos um momento e recordemos o conceito de obrigação. Obrigação é, essencialmente, relação jurídica, o “vínculo de direito” a que alude POTHIER no artigo preliminar do seu tratado. Repetindo JUSTINIANO, no qual se

inspirou POTHIER, definem PLANIOL-RIPERT a obrigação como sendo “*le lien de droit par lequel une personne est tenue à une prestation envers une autre*” (*Traité élémentaire*, 3ème édition, tome deuxième, p. 1).

Depois de afirmar que a noção de obrigação acolhida pelo Direito moderno não difere em suas linhas gerais “da tão admiravelmente construída pelos juriconsultos romanos”, salienta DE RUGGIERO que “a essência toda da obrigação se acha no conceito de vínculo” (*Instit.*, t. II, v. 1.º, § 69).

Também a obrigação tributária é uma relação jurídica, apenas se distinguindo das demais por ser “de direito público, que surge *ex lege*” (LINS E LOUREIRO, *Teoria e Prática do Direito Tributário*, p. 304).

Ora, a obrigação tributária nasce do fato gerador, ou seja, da situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação, nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional.

É o fato gerador, portanto, que estabelece a relação jurídica, o vínculo obrigacional, entre os sujeitos ativo e passivo, no campo tributário. Sendo pois o fato tributável, é também, sem dúvidas, o que torna o contribuinte devedor, tendo assim natureza constitutiva. Conclui-se, portanto, que o conceito de obrigação, pressupondo uma relação jurídica entre dois sujeitos, envolve a noção de fato gerador. A obrigação nasce do fato gerador. Este é que constitui a obrigação.

4 — Embora, em linguagem pouco técnica, se confundam os conceitos de obrigação e de crédito, faz-se mister distingui-los. Enquanto a obrigação é uma relação jurídica, o crédito “significa o *direito* que tem a pessoa de *exigir de outra* o cumprimento da *obrigação* contraída” (PLÁCIDO E SILVA, *Vocabulário Jurídico*, v. I, p. 454). Logo, o crédito é uma consequência de obrigação, não podendo com esta se identificar. Em outras palavras: o crédito é a exigibilidade da obrigação.

Tanto é isto verdade que pode haver obrigação sem crédito, como no caso da obrigação natural ou imperfeita, da qual é exemplo corrente a aposta. Forma-se o vínculo obrigacional entre os sujeitos, mas a ele “se priva da possibilidade normal de impor-se em Juízo por meio de ação e de realizar-se, em caso necessário, pelos trâmites executivos” (VON TUHR, *Tratado*, cap. I, n.º 3).

Tornando-se sensível a tal distinção, o Código Tributário Nacional afirma que “o crédito decorre da obrigação principal” (art. 139), esclarecendo em seguida que o mesmo é constituído pela autoridade administrativa através do lançamento, isto é, do “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular

o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (art. 142).

Para quem confunde os conceitos de obrigação e de crédito, o fato gerador é o único elemento constitutivo, sendo o lançamento mero ato declaratório. Mas, para quem distingue os dois conceitos básicos, tanto o fato gerador como o lançamento revestem-se de caráter constitutivo, só que o primeiro constitui a obrigação, enquanto que o segundo constitui o crédito.

A discussão não é acadêmica, e tem efeitos práticos importantes. Enquanto o fato gerador pressupõe uma atividade do sujeito passivo, através da qual se formará o vínculo obrigacional, o lançamento pode prescindir do devedor, por ser mero ato administrativo, ou seja, ato do credor, ao qual é inteiramente estranho o mesmo devedor.

Eis portanto a conseqüência prática de maior importância: ocorrido o fato gerador, torna-se *devido* o tributo; lançado, passa a ser exigível. Em outras palavras: a obrigação prende-se ao fato gerador e o lançamento prende-se ao crédito.

5 — Do exposto, verificamos que um tributo incide ou não incide, se considerado em termos genéricos. A incidência se configura toda vez que ocorre um fato gerador do tributo, ou seja, toda vez que se constitui uma obrigação. Assim, configurada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato, gera-se o tributo. Ele se torna devido. Forma-se o vínculo obrigacional. Mas a exigibilidade só ocorrerá com a constituição do crédito, ou seja, com o lançamento.

Inversa é a hipótese da não incidência. Aqui, não ocorre o fato gerador. Os fatos não configuram a situação legal necessária à formação do vínculo. Por exemplo: a imunidade, que decorre necessariamente da Constituição. Na imunidade, os fatos normalmente gerariam o tributo, mas a Lei Maior, não obstante, atendendo à situação pessoal do possível devedor ou a efeitos sociais do ato praticado, exclui do campo de incidência tributária aquela situação bem definida. O fato gerador não ocorre porque não configura a situação definida em lei como necessária à formação do vínculo entre os sujeitos ativo e passivo.

Como vemos, na hipótese de não incidência não chega a haver obrigação. Ou porque faltou algum elemento de fato necessário à sua constituição ou porque alguns dos sujeitos não podem ser atingidos pelos efeitos tributários dos atos ou dos fatos ocorrentes.

Não há pois como se falar de isenção na hipótese de não incidência. A isenção é uma exclusão do crédito, e não da obrigação, tanto que o devedor isento ainda se sujeita às obrigações secundárias.

6 — Estabelecidos os princípios básicos acima referidos, podemos examinar o caso específico dos presentes autos.

Toda vez que um imóvel é transmitido por alguém, isto é, passa de um patrimônio para outro, gera-se o imposto correspondente. Esta é a regra.

No entanto, a própria Constituição proclama que *não incide*, isto é, não ocorre o fato gerador, ou seja, não se forma o vínculo obrigacional, quando a transmissão é de bens imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou por força de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica. Pouco importam as razões que levaram a Lei Maior à ereção desse princípio. Ao que parece, a lei considerou o bem não como imóvel, mas como parte de uma universalidade, da qual não conviria destacá-lo por motivo de ordem social. A verdade, porém, é que incoorre o fato gerador na hipótese em exame.

No entanto, o fato gerador ocorre, por força ainda de dispositivo constitucional, se a empresa incorporadora tiver, como atividade única ou preponderante, a compra, a venda ou a locação de imóveis.

Até aqui, nenhuma dificuldade se apresenta ao intérprete. O imóvel transmitido vai se incorporar ao patrimônio de uma empresa em realização do capital ou por força de fusão? Então, não há qualquer tributo a ser gerado. Mas a incorporadora tem como atividade única ou preponderante a compra, a venda ou a locação de imóveis? Neste caso, gera-se o tributo, forma-se o vínculo obrigacional.

7 — A dificuldade surge com a regra consubstanciada no § 4.º do art. 37 do Código Tributário Nacional, ou seja, com a regra segundo a qual o tributo também "não incide" se a incorporadora, embora com atividade de compra, venda e locação de imóveis, traz o bem para seu patrimônio "em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante". Encerrará o § 4.º uma exceção à exceção? Ou é ele uma simples e desnecessária confirmação da regra geral de não incidência?

Vale notar, desde logo, que a regra do aludido parágrafo é legal, e não constitucional. A não incidência genérica está assentada no art. 23, § 3.º, da Constituição Federal e confirmada no art. 36 do Código Tributário Nacional e no art. 73 da lei estadual. A incidência, como regra excepcional àquela, tem igualmente natureza constitucional e, obviamente, vem repetida nas mesmas leis acima indicadas. Mas a não incidência, se a transmissão for realizada com a totalidade do patrimônio da empresa alienante, mesmo que esta se dedique à compra, venda ou locação de imóveis, essa não incidência tem natureza apenas legal. É princípio geral de direito tributário. É lei federal, não constando do texto constitucional.

Não nos parece que o § 4.º do art. 37 seja uma simples confirmação da regra constitucional da não incidência. Senão, vejamos. Diz a Constituição: a) o imposto *não incide* sobre a transmissão de imóveis incorporados ao patrimônio de uma empresa em realização de capital ou em decorrência de fusão ou de incorporação; b) mas o imposto *incide* se a adquirente tiver como atividade preponderante a compra, a venda ou a locação de imóveis. Logo, para a Lei Maior, se a pessoa jurídica adquirente se dedicar à venda, à compra ou à locação de imóveis, a transmissão de imóveis é tributada, mesmo que realizada como parcela do patrimônio global da alienante.

Velo, porém, a lei ordinária e abriu uma exceção à norma já excepcional da incidência: o imposto não incide se o imóvel for transmitido em conjunto com o patrimônio da empresa incorporada, ainda que a adquirente se dedique apenas à venda, à compra ou à locação de imóveis.

Poderia fazê-lo? Pode a lei ordinária abrir uma exceção à regra constitucional? Este, segundo nos parece, é o cerne da controvérsia, apontado aliás, com muita propriedade, no lúcido parecer da Assessoria Jurídica da Secretaria da Fazenda (fls. 37).

E o nosso entendimento é no sentido da inconstitucionalidade da regra contida no art. 37, § 4.º, do Código Tributário Nacional, eis que a mesma não se limita a confirmar a norma do art. 23, § 3.º, da Constituição Federal, mas a proclamar uma não incidência tributária vedada pela Lei Maior.

Para melhor compreensão do assunto, permitimo-nos traçar o seguinte quadro sintético, pressupondo-se a regra de que o imposto de transmissão é gerado toda vez que um imóvel é transferido do patrimônio de uma pessoa para o patrimônio de outra pessoa, seja esta jurídica ou física:

a) NÃO INCIDÊNCIA — se a transmissão se fizer em realização do capital ou por força de incorporação ou de fusão;

b) INCIDÊNCIA — se a pessoa jurídica adquirente tiver como atividade preponderante o comércio de imóveis ou a sua locação.

Assim, para a Constituição, o imposto incide *ainda que* a empresa adquirente que se dedique àquelas atividades receba o imóvel como parcela de um conjunto e por força de realização de capital, fusão ou incorporação. Se a Constituição entendeu de tributar a transmissão naqueles casos, não há lei ordinária que possa afastar a exigência maior.

Poderão os Estados, querendo, *isentar* os contribuintes, atendendo a razões locais de política fiscal. Se o fizerem, porém, será através de lei estadual e por força do art. 23, I, da Constituição Federal.

Quer isto significar que, em sendo instituída a isenção, o imposto é gerado, ou seja, constitui-se a obrigação, mas o crédito fica excluído. Como já vimos, não se torna exigível a obrigação. Esta, porém, existe, pois se forma o vínculo obrigacional, impondo-se por isso ao sujeito passivo as obrigações acessórias cabíveis.

O que não se pode é impor aos Estados uma regra de “não incidência” vedada pela Constituição. Com efeito, não obstante as opiniões citadas, é-nos repugnante a idéia de que uma lei ordinária venha a admitir o que a Constituição nega.

8 — O entendimento acima esposado, no entanto, é nosso e, portanto, apenas doutrinário. A verdade é que a regra legal existe, está vigente, e sua inconstitucionalidade não foi ainda suscitada nem, muito menos, declarada.

Vale notar que a regra consta de um diploma federal e vem repetida na lei estadual.

Em conseqüência, o imposto de transmissão *não incide* se a empresa incorporada, embora com a atividade de compra, venda e locação de imóveis, traz o bem para o seu patrimônio em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Se a empresa requerente preenche os requisitos legais, parecemos, salvo melhor juízo, que a quantia paga deve ser restituída.

Gil Costa Alvarenga
Procurador do Estado

VISTO. De acordo.

Encaminhe-se à Secretaria de Estado de Fazenda.

Rio de Janeiro, 13 de setembro de 1984.

Eduardo Seabra Fagundes
Procurador-Geral do Estado