

Imposto de Transmissão. Lei Estadual Prevendo seu Pagamento em Virtude da Celebração de Promessa de Compra-e-Venda. Inconstitucionalidade.

Representação n.º 1.211-5 — Rio de Janeiro

Tribunal Pleno

Representantes: Procurador-Geral da República
Representados: Governador e Assembléa Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
Relator: O Senhor Ministro Octavio Gallotti

— *Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Fato gerador.*

O compromisso de compra e venda e a promessa de cessão de Direitos aquisitivos, dada a sua natureza de contratos preliminares no Direito Privado Brasileiro, não constituem meios idôneos à transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, sendo, portanto, inconstitucional a norma que os erige em fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.

Representação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso VII do art. 89 do Decreto-Lei n.º 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei n.º 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, julgar procedente a Representação e declarar a inconstitucionalidade do inciso VII, do art. 89 do Decreto-Lei n.º 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei n.º 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro.

Brasília, 30 de abril de 1987.

Rafael Mayer
Presidente

Octavio Gallotti
Relator

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI: — Adoto, como Relatório, a parte expositiva do parecer do Ministério Público Federal, lançado às fls. 53/63:

“Acolhendo súplica que lhe dirigiu o Presidente da Associação Brasileira das Administradoras de Imóveis, o Exmo. Sr. Procurador-Geral da República submeteu representação ao Supremo Tribunal Federal impugnando o inciso VII do artigo 89 do Decreto-Lei n.º 5, de 1975, do Estado do Rio de Janeiro, que impõe a cobrança do imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos na vigência do contrato preliminar de promessa de compra e venda e de cessão de direitos aquisitivos.

A arguição de inconstitucionalidade veio justificada com aparente precedente da Excelsa Corte (Representação n.º 1.121-6-GOÍÁS) em que restou **ab-rogada** idêntica norma à consideração de que no direito privado brasileiro “o compromisso de compra e venda é contrato preliminar que gera obrigação de fazer e não de dar: as partes contratantes, nele se obrigam a celebrar, posteriormente, outro contrato, que é definitivo” (Exmo. Sr. Ministro MOREIRA ALVES, Relator daquela Representação).

A entidade suplicante salientou a pequena divergência entre as hipóteses em confronto, que, entretanto, não descharacterizaria o precedente como paradigma:

“.....

De ressaltar, desde logo, que na hipótese aqui focalizada há apenas uma ligeira nuança que não compromete, de forma alguma, a sua identificação com a matéria focalizada na Representação n.º 1.121-6-Goiás.

É que, de efeito, o Decreto-Lei n.º 5, de 15 de março de 1975, não erige, formal e frontalmente, em fato gerador a assinatura do compromisso de compra e venda e de cessão de direitos.

Ocorre, porém, que de forma travista obriga ao pagamento do ITBI à consideração da simples assinatura do instrumento de promessa, a saber:

“Art. 89 — O imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:

.....

VII — na compra e venda e na cessão de direitos aquisitivos, precedidos de promessa, dentro de 90 (noventa) dias a contar da assinatura do respectivo instrumento de promessa;

.....”
Seria impensável, aliás, admitir que, por simples diferença de estilo no prescrever, pudesse ser alcançado, eficaz e validamente, porém por via oblíqua, o objetivo de contrariar mandamento de nível constitucional.

De fato, sabendo-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal (art. 139 do CTN) e que esta, de sua vez, surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1.º, do CTN), a determinação de prazo para pagamento de crédito tributário traz insita a prescrição de ocorrência do fato gerador. Vale dizer: se se fixa um prazo de pagamento de certo tributo é porque se tem como ocorrido o respectivo fato gerador.

.....”
Requisitadas as informações, na forma regimental, prestaram-nas o Exmo. Sr. Presidente da Assembléia Legislativa, deputado PAULO RIBEIRO, e o Exmo. Sr. Governador do Estado, Dr. LEONEL BRIZOLA.

A Ilustrada Presidência da Assembléia não tratou do tema em seu mérito, limitando-se a enfatizar que o diploma legal objeto de exame é um decreto-lei editado pela Chefia do Governo fluminense, que o submeteu ao crivo do Poder Legislativo, dando-se a aprovação, entretanto, por decurso de prazo.

O Senhor Governador, entretanto, após salientar que nem a súplica, nem a representação indicam o dispositivo constitucional que estaria ofendido (daí invocar a denominada regra de bom aviso de que a inconstitucionalidade não se presume), passa a sustentar que a norma atacada, ao contrário do que se afirma, não erigiu a promessa de venda como fato gerador do imposto de transmissão.

O que o inciso legal prevê — diz a ilustre autoridade informante — “é, apenas e tão-somente, uma antecipação do recolhimento do imposto, que somente se transformará em pagamento efetivo do tributo, por ocasião da escritura definitiva” (*sic*, p. 47). e prossegue:

“A súplica endereçada ao Excelentíssimo Senhor Procurador-Geral da República confunde a fixação do momento do pagamento do imposto com a definição de seu fato gerador, coisas absolutamente distintas.

A lei estadual é livre para fixar o momento em que o tributo deve ser liquidado, antes ou depois da ocorrência do fato

gerador. Em inúmeros tributos o pagamento ocorre antes do fato gerador, havendo em certos casos, como no do imposto sobre a renda, sistema ordinário de devolução do **quantum** antecipadamente para quando, ocorrido o fato gerador ou verificada a sua inoccorrência, restar certa a inexistência do tributo ou o excesso do valor antecipadamente recolhido. E ninguém jamais sustentou que a antecipação do pagamento importe em caracterizar como gerador o fato que faz surgir a obrigação de realizar o recolhimento antecipado.

No caso do imposto de transmissão **inter vivos**, as legislações de todos os Estados, em todos os tempos, determinam o pagamento do tributo, invariavelmente antes da prática do ato que transmite ou constitui direito real, sem que jamais se tenha argüido, por isso, a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo atinente ao momento do recolhimento do imposto.

A norma inquinada de inconstitucional limita-se a disciplinar o momento do pagamento (antecipado) do imposto, tomando como data básica para fixar tal momento a da prática de determinado ato jurídico — promessa de venda — que guarda inegável relação com o fato gerador. Daí a dizer-se que a lei estadual erigiu a promessa em fato gerador do imposto de transmissão há enorme distância”.

Referidas informações invocam, à guisa de demonstrar o acerto da cobrança antecipada do imposto, o venerando Acórdão do Supremo Tribunal Federal no RE 98.831-0-RJ, de que foi Relator o Exmo. Sr. Ministro ALDIR PASSARINHO (DJU de 24.06.83, p. 9.477). Referido acórdão, calcado na Súmula 108, afirmou que, se não pago o imposto de transmissão **inter vivos** na oportunidade do contrato preliminar de compra e venda, mas só efetuado esse pagamento quando da assinatura da escritura definitiva, deve ser calculado sobre “o valor do imóvel à época do contrato último”.

E arremata o Senhor Governador:

“Na verdade, o questionado inciso VII 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”. (fls. 53 a 57).

Depois dessa minuciosa descrição da controvérsia, opina o Ilustre Procurador da República JOÃO PAULO ALEXANDRE DE BARROS, com aprovação do eminente Procurador-Geral, professor JOSÉ PAULO SEPULVEDA PERTENCE:

“Os textos legais — do acórdão paradigma e o que ora se examina — na realidade diferem mas o objeto de antecipar

cobrança de tributo sobre uma transmissão ainda inexistente é o mesmo. Corretamente, o Decreto-Lei n.º 5, de 15 de março de 1975, na nova redação que lhe deu o Decreto-Lei n.º 413, de 13 de fevereiro de 1979, não define expressamente como fato gerador o **compromisso de compra e venda** e de **cessão de direitos**, mas, impõe, indiretamente, a cobrança do imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos desde a existência do “compromisso”.

Alega o Estado-fiscal que a medida de antecipação do crédito “subtrai ao exclusivo arbítrio do contribuinte a determinação do tempo para o cumprimento da obrigação tributária”. Estranhável, porém, que tenha fixado prazo tão próximo da assinatura do compromisso quando poderia ter estabelecido como de constituição do crédito tributário a época de extinção do prazo contratual do compromisso, desde que reunidos os pressupostos de adjudicação compulsória para o compromissário.

Data tão próxima da assinatura do instrumento de promessa (90 dias) em transações que, de modo geral, são aperfeiçoadas a longo prazo, às vezes, anos, como os financiamentos do Sistema Financeiro da Habitação, por exemplo, é, na realidade, camuflar o fato gerador, servindo-se dos meandros da legislação, à qual o Código Tributário Nacional permite, em verdade, mas como regra geral, estabelecer outras hipóteses de fato gerador que não a **situação de fato** (desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios) ou a **situação jurídica** (desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável).

Com efeito, estabelece o Código Tributário Nacional (art. 114) que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, admitido que o legislador defina um fato gerador **tertius genus**, se impossível identificar uma das hipóteses previstas nos itens I e II do art. 116 (situação de fato e situação jurídica).

O Estado-fiscal foi violento com o contribuinte *in fieri*, obrigando-o a pagar um imposto, não na época da situação jurídica definitivamente constituída, mas antecipando-se sideralmente dela, e aproximando-se umbelicalmente àquela em que a anterior situação jurídica não pode ser considerada fato gerador do imposto de transmissão de bem imóvel **inter vivos**, porque simplesmente **transmissão não é**.

Alega a eminente autoridade informante que a representação não tem embasamento constitucional, inexistindo in-

dicação de dispositivo da Carta Política. Ocorre que os fundamentos da representação são os da súplica por ela encampados. O que lhe serviu de sustentação foi a indicação do precedente na Representação n.º 1.121-6-GOÍAS, onde — já se demonstrou — a temática é assemelhada porém, rigorosamente, não é igual: aqui o diploma legal impugnado fixou como época de pagamento do tributo a da assinatura do compromisso de compra e venda, com um interregno de 90 dias; lá no venerando acórdão paradigma, a lei violada definira como fato gerador o compromisso de compra e venda.

Mas não houve só esse fundamento jurídico. Outro foi competentemente demonstrado na súplica, quando aponta violações ao Código Tributário Nacional. Ora, se o Estado obriga o cidadão a tornar-se contribuinte antes que a lei, em sua generalidade, em sua abstratividade, em sua coercibilidade, em sua bilateralidade, o faça, a sua atuação representa ofensa ao regime de legalidade, ferindo garantia individual, constitucionalmente assegurada, de não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 153, § 2.º, da Carta Política).

O Decreto-Lei n.º 413, de 1979, do Governo do Estado do Rio de Janeiro, desatendeu ao que impõe o Código Tributário Nacional (Lei Federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), que assim define, **especificamente**, o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos:

“Art. 35. O imposto de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

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.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”.

Sendo perfeitamente identificável e definível o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis (há comprador e vendedor, há o bem objeto da operação imobiliária, há o preço e há, como corolário, a escritura de compra

e venda, a denominada escritura definitiva), não há por que se cogitar — como o fez o Estado do Rio de Janeiro — de aplicar o **tertius genus**, excepcionalmente admitido no artigo 116 do C.T.N., posto que se trata de hipótese em que são nitidamente delimitáveis a situação fática e a situação jurídica.

Admitir-se a antecipação da cobrança do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, sem fato gerador legitimamente definido, viola a Lei Complementar que rege o Sistema Tributário Nacional, editada com expressa recomendação constitucional, dentre outras, a de regular as limitações constitucionais do poder de tributar (cf. art. 18, § 1.º, do Estatuto Fundamental).

No artigo 23 da Constituição é dada competência aos Estados-Membros para instituírem imposto sobre **transmissão**, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis. E é neste ponto que também é fundamento jurídico da Representação a invocação do precedente que é a Representação n.º 1.121-6-GOÍAS, onde Sua Excelência o Senhor Ministro MOREIRA ALVES, consagrado civilista por todos festejado, definindo a natureza jurídica do compromisso de compra e venda (isto porque lá se cuidou de dispositivo legal que definia o **compromisso** como fato gerador), sentenciou, **verbis**:

“.....”

Em conseqüência, por ele não há a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, nem configura ele cessão de direitos à aquisição desses direitos reais, **únicos fatos geradores que, em face do inciso I do artigo 23 da Constituição Federal, dão nascimento à relação jurídica tributária concernente ao imposto de transmissão.**

.....”(RTJ 109, p. 899-grifamos).

Eventuais precedentes de legislação estadual, citados **in genere** pela autoridade informante, não têm o condão de legitimar ato legislativo que, **data maxima venia**, ofende não só o direito constitucional ordenado como toda a doutrina constitucional construída a partir do **Bill of Rights**.

Também não se amolda como exemplo, a nosso sentir, o critério de lançamento do Imposto Federal sobre Rendas. Neste, embora também abusiva a prática de cobrar a mais o que era realmente devido pelo contribuinte, daí o ex-

pediente de procrastinadas devoluções pelo Fisco Federal, na realidade o contribuinte nunca foi obrigado a pagar o imposto sem o efetivo fato gerador que é **efetivo recebimento de rendimentos**.

Em conclusão e à luz da lição do Exmo. Sr. Ministro MOREIRA ALVES, estamos convencidos de que o diploma legal imprecado decididamente ofende a Constituição Federal nos arts. 23 e 153, § 2.º, quanto a este sob o aspecto de malferimento ao regime de legalidade, daí porque opinarmos pela procedência da Representação mediante a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei n.º 413, de 1979, editado pela Chefia de Governo do Estado do Rio de Janeiro e aprovado pela Assembléia Legislativa pelo mecanismo do decurso de prazo.” (fls. 57 a 63)

É o Relatório, do qual distribuir-se-ão cópias aos Exmos. Srs. Ministros, como prescrito nos artigos 87, I e 172 do Regimento Interno do Supremo Tribunal.

Brasília, 15 de abril de 1987.

Octavio Gallotti
Ministro-Relator

VOTO

O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI (RELATOR): — Releio a norma impugnada que se consubstancia no art. 89, VII, do Decreto-Lei fluminense n.º 5-75, com a redação dada pelo de n.º 413-79, e está inserida no Título IV do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro, referente ao “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”:

“Art. 89 — O imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:

.....
VII — na compra e venda e na cessão de direitos aquisitivos, precedidas de promessa, dentro de 90 (noventa) dias a contar da assinatura do respectivo instrumento de promessa.”

Dispõe, por seu turno, a Constituição Federal, no art. 23, ao autorizar a instituição da espécie tributária em causa:

“Art. 23 — Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I — transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição”.

Segundo o art. 110 do Código Tributário Nacional, o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado deve prevalecer, para a definição ou limitação das competências tributárias, vale dizer, para a fixação do fato gerador.

Ora, no direito privado brasileiro, a promessa de compra e venda é contrato preliminar, gerando obrigação meramente pessoal e não constitui meio idôneo para a transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, transmissão essa que, como se viu, é o elemento característico da competência tributária do Estado, prevista na Constituição.

Por isso, já decidi o Supremo Tribunal, ao apreciar a Representação n.º 1.121, de que foi Relator o eminente Ministro MOREIRA ALVES:

“Fato Gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Compromisso de compra e venda.

O compromisso de compra e venda, no sistema jurídico brasileiro, não transmite direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição deles, razão porque é inconstitucional a lei que o tenha com o fato gerador de imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.

Representação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso I do parágrafo único do artigo 114 da Lei n.º 7.730, de 30 de outubro de 1973, do Estado de Goiás”. (RTJ 109/895)

Também a simples promessa de cessão não se pode confundir com a cessão de direitos aquisitivos, a que aludem o inciso I (parte final) do art. 23 da Constituição e o item III do art. 35 do Código Tributário Nacional.

Procura o ilustre Governador representado demonstrar que a exigência fiscal em causa é mera antecipação do imposto, a transformar-se em imposto na ocasião da escritura definitiva.

Em verdade, na “competência legislativa plena”, reconhecida ao Estado pelo art. 6.º do Código Tributário Nacional, compreende-se a de regular a forma e a época do pagamento dos tributos locais.

Mas essa competência encontra limite na própria Constituição Federal, quando descreve a situação apta para o nascimento da obrigação.

Assim, a oportunidade do pagamento não pode remontar para quem do fato gerador prescrito na lei de hierarquia superior, pretendendo-se que repouse em outro inidôneo, como a simples promessa de cessão ou de compra e venda, como, ineludivelmente, buscou a norma impugnada.

Acolhendo o parecer, julgo procedente a Representação, para declarar inconstitucional o inciso VII do art. 89 do Decreto-Lei n.º 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei n.º 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro.

EXTRATO DA ATA

Rp. 1.211-5 — RJ

Rel.: Min. Octavio Gallotti. Rpte.: Procurador-Geral da República. Rpdos.: Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

Decisão: Julgou-se procedente a Representação e declarou-se a inconstitucionalidade do inciso VII, do art. 89 do Decreto-Lei n.º 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhes deu o Decreto-Lei n.º 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro. Decisão unânime. Votou o Presidente. Plenário, 30.04.87.

Presidência do Senhor Ministro Rafael Mayer. Presentes à sessão os Senhores Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti e Célio Borja.

Ausente, justificadamente, o Sr. Min. Carlos Madeira.

Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.

Dr. Alberto Veronese Aguiar

Secretário