ASPECTOS E TENDÊNCIAS DA ARRECADAÇÃO DO IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO NO DISTRITO FEDERAL

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES
Advogado no Distrito Federal

Uma das questões que têm provocado maiores divergências, em matéria de avaliação de bens, para efeito do pagamento de tributos de transmissão, é a dos valores que se deva atribuir ao usufruto e à nua propriedade.

O regime adotado na legislação do Distrito Federal é pouco coerente.

À instituição do usufruto vitalício é atribuido o valor do rendimento de um ano multiplicado por seis (art. 43, letra *b*, do Decreto n.º 4.613, de 2-1-34).

À nua propriedade era atribuído, pelo mesmo decreto, o valor do rendimento de um ano multiplicado por doze (art. 43, letra *c*, do Dec. 4.613).

Como tivemos ocasião de frisar anteriormente,* sendo o impôsto de transmissão de nua propriedade cobrado sòmente por ocasião da extinção do usufruto, o natural seria já então tomar-se por base o valor do bem.

E mais incoerente era essa maneira de avaliar quando o imóvel não dava renda. Considerava-se então como renda anual 12% do valor do imóvel (art. 45 do dec. 4.613), o que equivale a dizer que o impôsto da nua propriedade era calculado sôbre 144% do valor do bem.

No entanto, se se tratasse de uma grande propriedade com renda pequena, o valor sôbre o qual se calcularia o impôsto seria ridículo.

Vê-se que não havia qualquer critério de justiça fiscal nem relação com a realidade.

Essa maneira de apurar o valor da nua propriedade se compreenderia se se exigisse o respectivo impôsto por ocasião da morte do testador, como é feito em muitos países.

Em França, por exemplo, o nu proprietário paga o impôsto sôbre uma fração da propriedade, nada pagando por ocasião da extinção do usufruto. No entanto o impôsto é pago por ocasião do desmembramento da propriedade.

Essa a razão justificativa de nada dever pagar por ocasião da extinção, no entender de R. Baudrin: "*Le paiement des droits incombant au nu propriétaire au moment du démembrement de la pleine propriété est pour lui une lourde charge. L'exonération dont il bénéficie, au moment de la consolidation,*

* Rev. de Direito Administrativo", vol. II, fasc. I, pág. 412.

est donc un juste dédommagement". (*Des droits de mutation*, ed. Sirey, 1929, p. 191).

Por isso mesmo os parlamentares Gervaise e Saint-Romme haviam proposto que o impôsto fôsse pago por ocasião da extinção, já aí sôbre o valor da propriedade plena.

Foi a solução adotada entre nós, pelo dec. n.º 5.458, de 1935.

Êsse Decreto foi assim um passo adiante, a nosso ver, na política tributária do Distrito Federal.

Deixou êle, entanto, em aberto certas questões.

Por exemplo: a doação com reserva de usufruto é pràticamente calculada sôbre seis vêzes a renda líqüida anual (art. 43, letra *e*, do dec. n.º 4.613).

Não se compreende claramente qual o intuito do legislador fiscal ao criar tal dispositivo.

Econômicamente a doação com reserva de usufruto corresponde, é claro, à doação da nua propriedade.

Se, pelo sistema legal, o impôsto da doação de nua propriedade só é pago por ocasião da extinção do usufruto, quando êste é doado a terceiro, por que cobrá-lo imediatamente quando o doador reserva para si o uso e gôzo da coisa? E por que sôbre seis vêzes a renda líqüida e não doze vêzes? Qual o impôsto devido na ocasião da extinção? O calculado sôbre doze vêzes a renda?

São perguntas a que a lei não responde claramente.

Há uma possível interpretação que estabelece coerência na lei: é considerar-se o valor previsto na letra *e* do art. 43 como se referindo à instituição do usufruto para o doador.

De fato, por direito civil, o usufruto só passa a existir quando destacado da propriedade (art. 713 do Código Civil), isto é, quando instituído pelo proprietário em favor de terceiro.

Para que o proprietário se reservasse o usufruto, seria necessário que o tivesse antes destacado da propriedade, o que é impossível. Ninguém pode ter direito real sôbre um bem que é seu.

Assim, na realidade, a operação consiste em doação sob condição do donatário instituir, no mesmo ato, usufruto em favor do doador, e conseqüente instituição do direito real.

Assim considerada a transação, o impôsto da letra *e* seria o mesmo previsto na letra *b* do art. 43 do dec. n.º 4.613.

Jurìdicamente estaria certo, e o decreto fica mais coerente se se lhe der êsse entendimento, embora, nesse caso, devesse ter sido a alínea redigida mais claramente, a fim de não se prestar a confusões.

Aliás, o dispositivo é tão pouco feliz que até a sua colocação é incoerente, pois está situado no cap. II do título II do decreto, título êsse relativo ao impôsto de transmissão *causa mortis*, quando de fato só pode ser um impôsto inter-vivos.

De qualquer forma não nos parece justo, embora perfeitamente legal, cobrar a instituição do usufruto para o doador, dado que econômicamente nada recebe, e, a nosso ver, é o critério econômico que deve servir de princípio informador principal na elaboração das leis fiscais.

Além disso, se o intuito da lei fiscal fôsse aplicar o direito civil estritamente, o dispositivo citado seria inútil.

Poder-se-ia ainda julgar que, como a doação da nua propriedade em vida não seja mais do que uma antecipação de herança ou legado, antecipação essa que não é um ato necessário, teria o legislador fiscal querido colocar em situação especial êsse ato jurídico.

Nem deixava para a extinção do usufruto o pagamento do impôsto sôbre 12 vêzes a renda líqüida, nem a cobrava integralmente no ato; ficava num meio têrmo, cobrando o tributo sôbre a metade daquele valor.

Um detalhe da lei parece falar em favor de tal modo de entender.

E' que, se o valor da letra *e* do art. 43 fôsse referente à instituição do usufruto, que a análise jurídica da transação nos mostra existir, não haveria motivo para a lei falar em renda líqüida, isto é, com dedução do impôsto predial, quando nos casos comuns de instituição o impôsto não deve ser abatido da renda, nos têrmos da letra *b* do mesmo artigo.

Por outro lado, vemos que a renda é de ser abatida do impôsto quando se trata de impôsto sôbre a nua propriedade (letra *c* do dispositivo em causa).

E' óbvio que nesse caso a alínea teria de ser entendida em conjugação com a alínea seguinte, que manda cobrar, na doação não clausulada, o tributo sôbre o valor material do imóvel, cobrando-se, portanto, por ocasião da extinção, o impôsto sôbre a diferença entre o valor material do imóvel e seis vêzes a renda líqüida anual.

A não ser assim, ninguém mais faria doações simples, mas sim clausuladas, desistindo logo após do usufruto em favor do nu proprietário, o que viria a redundar na doação simples, por forma indireta, com evidente fraude à alínea *f* do art. 43 do decreto citado.

Ora, a lei não pode querer o absurdo, logo parece-me que a cobrança da diferença de impôsto por ocasião da extinção é completamente necessário da interpretação mais favorável ao contribuinte.

•

Vimos acima que a lei considerava como valor da nua propriedade o rendimento de 12 anos, menos o impôsto em igual período, e considera ainda o do usufruto seis vêzes a renda anual, sem qualquer dedução. A nosso ver é outra falta de lógica. Por que deduzir o impôsto na avaliação da nua propriedade? Onde o critério de precisão para se dizer que o valor dêsse bem é justamente 12 vêzes a sua renda, menos o impôsto de 12 anos?

Evidentemente êsse valor é arbitrário e aproximado. Por que, pois, deduzir o impôsto quando não se faz no usufruto? Não há motivo para tal.

No valor do usufruto o motivo existiria, porquanto o uso e gôzo tem por objeto a renda líqüida.

Mas, mesmo assim, também não é um imperativo de justiça a dedução, dado que tomar-se como valor do usufruto, no máximo, seis vêzes a renda líquida é também um critério arbitrário, visto que o usufrutuário pode gozar do direito por muitíssimos anos mais ou alguns anos menos.

Se o legislador adotou como critério o da simplicidade do cálculo, bem andou em não deduzir coisa nenhuma.

Existe, no entanto, jurisprudência no Distrito Federal em contrário a êsse ponto de vista.

Por todos os motivos acima expostos, parece-me que a melhor solução seria abandonar-se o critério do valor locativo, que nada exprime, e partir-se do valor do bem, atribuindo-se ao usufruto um valor correspondente a tantos por cento dêsse total e o restante à nua propriedade.

Por ocasião da extinção do usufruto, pagaria o nu proprietário o impôsto sôbre o valor do usufruto, completando assim o pagamento do tributo sôbre o valor total do bem.

Poder-se-ia, mesmo, como alternativa, permitir que o nu proprietário só pagasse o impôsto por ocasião da extinção do usufruto e sôbre o valor total que o bem tivesse nessa época.