IMPÔSTO DE CESSÃO — PROMESSA DE VENDA DE IMÓVEL

— Não é inconstitucional a cobrança do Impôsto de Cessão de Compromisso de Venda de Imóvel, pela Prefeitura do Distrito Federal.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL

Prefeitura do Distrito Federal *versus* Grijalva Pereira dos Santos e outros
Apelação cível n.º 30.454 — Relator: Sr. Desembargador
COELHO BRANCO

* ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 30.454, em que é primeiro apelante o Juízo da 4.ª Vara da Fazenda Pública, segunda apelante a Prefeitura do Distrito Federal, e são apelados Grijalva Pereira dos Santos e outros, acordam os Juízes da 1.ª Câmara Cível, contra o voto do Desembargador Romão Côrtes de Lacerda, dar provimento ao recurso, a fim de julgar improcedente a ação ordinária proposta pelos apelados com o escopo de obter a restituição de quantias pagas à Municipalidade, a título de Impôsto de Cessão de Compromisso de Venda de Imóveis.

Trata-se de *vexata quaestio* da legitimidade constitucional da cobrança pela Prefeitura do Distrito Federal, do Impôsto de Transmissão de Propriedade Imobiliária *inter-vivos*, na cessão dos contratos de promessas de compra-e-venda.

A Constituição federal, no art. 19, III, estatui, competir aos Estados "decretar impostos sôbre transmissão de

---

* NOTA DA RED.: Sôbre a matéria versada neste acórdão a *Revista de Direito Administrativo* tem publicado, em volumes anteriores, numerosas decisões, quer pela constitucionalidade do tributo, quer pela inconstitucionalidade; idem. vol. 44, págs. 111, 116, 119, vol. 43, pág. 127 e 130 e as decisões ali referidas em Nota da Redação.

propriedade imobiliária *inter-vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades", acrescentando, no § 4.º do art. 26, que "ao Distrito Federal cabem os mesmos impostos atribuídos por esta Constituição aos Estados e aos Municípios".

Daí haver a Lei Orgânica do Distrito Federal (Lei n.º 217, de 15 de janeiro de 1948), estabelecido, no art. 2.º, n.º V, letra *c*, competir ao Distrito Federal "decretar impostos sôbre: transmissão de propriedade imobiliária *inter-vivos* e sua incorporação ao capital de sociedade", esclarecendo, no § 2.º, do mesmo dispositivo, que "o Impôsto de Transmissão de Propriedade *inter-vivos*, bem como a sua incorporação ao capital de sociedade, incidirá sôbre tôdas as formas legais de transmissão, inclusive a cessão de direito, arrecadação ou adjudicação".

Já o Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agôsto de 1946, no mesmo sentido, fixara, anteriormente, no art. 1.º, parágrafo único, n.º XI, a incidência do Impôsto de Transmissão de Propriedade *inter-vivos*, sob a "cessão de contrato de promessa de venda, contenha êste ou não autorização para que o compromissário indique terceiro, que não o nominalmente indicado no mesmo, para receber a escritura definitiva".

A questão está, pois, em saber se a cessão dos contratos de promessa de venda constitui, atualmente, uma das formas de que se reveste a transferência *inter-vivos* da propriedade imobiliária.

Pontes de Miranda, comentando a norma constitucional do art. 19, n.º III, que é reprodução do princípio contido no art. 23, n.º I, letra *c*, da Carta de 1937, traça os limites exatos da sua aplicação, ao assentar o seguinte:

"Impostos de transmissão da propriedade imobiliária entre-vivos. Pertence aos Estados-Membros o Impôsto de Transmissão da Propriedade Imobiliária *inter-vivos*. A Lei n.º 1.507, de 26 de setembro de 1867, tratava — distinta, mas conjuntamente, do Impôsto de Transmissão sôbre Herança, Legados e mais atos — *mortis-causa* e do Impôsto *inter-vivos*. Tal impôsto compreende vendas, trocas (dois impostos), doações, sub-rogações de bens clausulados, constituição de "enfiteuse" ou "sub-enfiteuse", cessão ou venda de benfeitorias, bem como constituição de uso de usufruto, de renda sôbre imóveis, hipotecas, anticreses, etc. Todo direito real que a favor de outrem é constituído transmite elemento da propriedade. Quando se alienou o domínio ou a nua-propriedade de bem despojado de certos elementos de direito, já o seu valor está diminuído; de modo que o corpo político competente para decretar o Impôsto sôbre a Transmissão de Propriedade *inter-vivos*, não o é só para a transmissão do domínio. Mas, sim, para a transmissão de qualquer elemento da propriedade.

A transferência do exercício do usufruto (Código Civil, art. 717) é transferência de direito pessoal. O inciso III sòmente cogita de propriedade. Portanto, de tudo que a lei civil define como bem imóvel. Trata-se de conceito de direito privado, a que a Constituição se reporta, se bem que não pudesse o Poder Legislativo central reduzi-lo de tal modo que o afastasse de certo "mínimo" — conceptual corrente entre os povos cultos ou, melhor, para evitarmos o método comparatístico, aceito como cerne pela consciência jurídica tradicional, assente, do Brasil. O Impôsto de Transmissão *inter-vivos* da Propriedade Imobiliária, recai sôbre o negócio jurídico sempre que se dê a substituição do sujeito do direito de propriedade ou de algum elemento autônomo dêle (compra-e-venda, da ação *in solutum*, troca, no qual há duas incidências se os bens trocados são imóveis, ou navios nacionais ou estrangeiros, se só empregadas na navegação interna do Estado-membro, "enfiteuse" constituída ou transferida, sub-rogação de bens inalienáveis ou gravados com outras cláusulas, doações, desistência de ação imobiliária, desquite ou divórcio, constituição do usufruto, uso ou habitação, constituição de renda e transferência dos direitos reais)" (*Comentários à Constituição de 1946*, 2.ª ed., 1953, vol. II, pág. 75).

Assim, o eminente jurisconsulto deixa bem claro, em exata exegese ao preceito básico:

a) Que "todo direito real que a favor de outrem é constituído, transmite elemento da propriedade";

b) que "o corpo político competente para decretar o Impôsto sôbre a Transmissão de Propriedade *inter-vivos*, não o é só para a transmissão de domínio; mas, sim, para a transmissão de qualquer elemento da propriedade";

c) que "a norma sòmente cogita de propriedade imobiliária; portanto, de tudo que a lei civil define como bem imóvel";

d) que o impôsto "recai sôbre o negócio jurídico sempre que se dê a substituição do sujeito do direito de propriedade ou de algum elemento autônomo dêle".

Reconhece, portanto, o preclaro jurista que, quando a Constituição federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para tributar a transmissão de propriedade imobiliária, teria querido se referir a tôda transmissão em que os atributos da propriedade passem, plena ou limitadamente, de um sujeito para outro.

Ora, dentro do quadro evolutivo da compra-e-venda no direito brasileiro, há hoje a distinguir a promessa de venda revogável, isto é, com direito a arrependimento, que cria, apenas, uma obrigação de fazer de caráter pessoal, e o compromisso de compra-e-venda, sem "cláusula" de arrependimento, irretratável, gerando, por via de registro, direito real em favor do compromissário.

Êsse compromisso de compra-e-venda, atribuindo direito real desde logo ao compromissário, estabeleceu-o originàriamente, o Decreto-lei n.º 58, de 10 de dezembro de 1937, em relação aos *imóveis loteados*, no art. 5.º, *in verbis*:

"A averbação (que o Decreto n.º 4.857, de 9 de novembro de 1939, regulando o registro público, transforma em *inscrição*), atribui ao compromisso *direito real* oponível a terceiro, quanto à alienação ou oneração posterior".

Sobreveio, porém, a Lei n.º 649, de 11 de março de 1949, que, dando nova redação ao art. 22 do citado Decreto-lei n.º 58, reconheceu a existência do mesmo *direito real* nos compromissos irrevogáveis sôbre *imóveis não loteados*, assim estatuindo:

"Os contratos, sem cláusula de arrependimento, de compromisso de compra-e-venda de imóveis não loteados, cujo preço tenha sido pago no ato de sua constituição ou deva sê-lo em uma ou mais prestações, desde que inscritos em qualquer tempo, atribuem aos compromissários direito real oponível a terceiros e lhes confere o direito de adjudicação compulsória, nos têrmos dos arts. 16, desta Lei, e 346, do Código do Processo Civil".

Atendendo às necessidades sociais clamantes ante seus olhos, criara o legislador novo direito real ao lado dos enumerados no art. 674 do Código Civil, mostrando, assim, que o princípio do *numerus Glausus*, sem sanção constitucional superior, não lhe podia ser impôsto e demonstrando, mais uma vez, que a ordem jurídica não é imóvel como as muralhas de uma acrópole nem invariável como um movimento de pêndulo.

O direito real, que se cria e se transmite no compromisso irretratável, *exope-legis*, compreende, em regra, além da posse, o direito de uso, gôzo e disposição, de sorte que, se também houve quitação de preço, de que decorre a inexistência de condição resolutiva por falta de pagamento de prestações, existe verdadeira venda dependente, apenas, da obrigação pessoal da outorga de escritura, obrigação que admite execução compulsória jurisdicional. E', portanto, com exatidão que Luís Machado Guimarães afirmava que:

"Em face da sua nova disciplina legal, o compromisso de venda de terrenos loteados para pagamento em prestações sucessivas (Decreto-lei n.º 58, artigo 1.º), ou de imóveis não loteados para pagamento em uma ou mais prestações (Decreto-lei n.º 58, art. 22), averbado no registro de imóveis, constitui uma espécie do gênero *compra-e-venda*, e não do gênero *contrato preliminar*.

Inclui-se o compromisso na definição do contrato de compra-e-venda (Código

Civil, art. 122), porque um dos contraentes (o compromitente) se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro (o compromissário) pagar-lhe certo preço em dinheiro; gera uma obrigação de dar, e não de fazer. Êste é o seu atributo genérico, próprio da compra-e-venda.

Os caracteres específicos do compromisso aludido aproximam-se de compra-e-venda com reserva de domínio. E' assim que o contrato é perfeito e obrigatório, se bem que subordinado a uma condição resolutória, consistente esta, no adimplemento pelo comprador da contraprestação que lhe incumbe. A alienação, porém, não se consuma, isto é, a propriedade não se transfere para o comprador, senão em virtude do pagamento integral do preço: fica, pois, a transferência da propriedade sujeita a uma condição imprópria.

O compromisso averbado distingue-se da compra-e-venda com reserva de domínio porque, nesta, a transmissão do domínio se opera *ope juris* com o implemento da condição imprópria, ao passo que naquele há necessidade de uma nova atividade do vendedor para a constituição de instrumento público, ou de uma sentença constitutiva do juiz" (*Comentários ao Código do Processo Civil*, ed. *Revista Forense*, vol. IV, n.º 486).

A verdade é que a lei cria e transfere ao compromissário um direito real com eficácia jurídica *erga omne*, por via do registro. Êsse direito real, havendo pagamento e quitação do preço, equivale à propriedade plena, porque se transfere todo o direito de posse, uso, gôzo e disposição, e se equipara à propriedade resolúvel, quando subordinada à condição do pagamento *ad futurum* do preço. E essa verdade sentiram-na o Ministro Orosimbo Nonato, ao proclamar que "titular único da posse do imóvel com o preço da venda pago às inteiras, e com direito oponível *erga omnes* pelo registro e passível de execução específica *in natura*, estava o promitente *comprador em situação paragonável à de proprietário*" (recurso extraordinário n.º 118.589, *in Diário da Justiça*, de 2 de março de 1951, pág. 713); e o Ministro Filadelfo Azevedo, ao reconhecer, não só que "*a promessa de venda, nas condições ajustadas, envolve verdadeira venda*", *porque "a promessa é definitiva, com características de direito real*, suscetível de execução compulsória pela constituição de um título, a sentença, no caso de recusa do vendedor em assinar a escritura definitiva", com também que "as cessões da promessa" são "pràticamente translativas de *direitos reais*" (*Um Triênio de Judicatura*, vol. VI, n.º 1.076, página 309).

Aos dois eminentes civilistas não podia ser estranha a exata asserção de Gaudemet, de que a pretendida promessa sinalagmática de compra-e-venda é a própria venda, em que as partes se exprimiram mal, constituindo um contrato definitivo de efeitos imediatos, inclusive a transferência de propriedade por via do registro:

"Nous avons que la promesse est essentiellement unilatérale. Son but pratique l'exige: on veut lier une des parties seulemente, l'autre gardant sa liberté. On a cependant pretendu découvrir des promesses synallagmatiques obrigeant l'une des parties à vendre et l'autre a acheter. Cette théorie est née de l'article 1.589, qui parte d'accord reciproque et qui déclare que "la promesse va-tout vente". Cela se peut s'apliquer, dit-on, qu'à une promesse preduisant une double obligation de vendre, d'une part, d'acheter d'autre part.

Mais alors, quelle différence entre ce contrat et la vente proprement dite? Ici les auteurs se séparent. Pour les uns tous les effets de la vente sont realisés dés la promesse. Le transfert du propriété est imediat. La transcription de la promesse est possible et utile. L'acheteur supporte les risques. Si les parties reviennent sur leur promesse, il y a résuliation par mutuel dissentiment, nouveau transfert de propriété droit, de mutation (Req., 26 mars, 1.884, S. 86, 1.341).

Dans une autre opinion, la vente n'est pas immédiate. L'acte n'est q'un engagement réciproque à passer une vente ultérieurement. D'oú des conse-

quences inverses de celles que nous venons d'enumérer.

Ces deux opinions ont un point de depart faux. Elles appliquent l'article 1.589 à une convention synallagmatique, alors qu'ils applique à une promesse unilatérale, et nous savons que sa formule un peu ambigue s'aclairie par la comparaison avec les précédents historiques.

Quant à la prétendue promesse synallagmatique, dont Pothier n'a jamais parlé, c'est une vente oú les parties se sont mal exprimées. Elles n'ont dit: je promets de vendre ou je promets d'acheter, au lieu de: je vends ou j'achéte. Il n'y a pas lá de promesse de contrat, mais un contrat auquelle on devra apliquer les conséquences de la premiére opinion expossée ci-dessus mais en évitont de qualifier la convention de promesse et de justifier la solution par l'article 1.589.

Remarquons d'ailleurs, que l'emploi de la formule "je promets" indiquera souvent — l'intention des partiés de retarder les effets de la vente jusqu'á un terme ou de faire une vente conditionnelle. Mais, même dans ce cas, il n'y aura pas de promesses de contrat, mais ou contrat a térme ou conditionnel" (Théorie Générale des Obligations, 1937, págs. 271-272).

E a êsse sentir do professor de Strasbourg se ajustam as afirmações de De Page, com o apoio de doutrina preponderante no direito franco-belga:

"Il se peut enfin que les parties soient, de part et d'autre, immédiatatemente d'accord pour vendre et acheter, mais contrat de vente proprement dit. Si, en l'ocourrênce, elles ont dit qu'elles "promettaieni" de vendre et d'acheter, elles ont, tout simplement, employé une expression defectueuse. Elles on dit une chose que traduisant mal leur intention reele, et y a lieu á rectification, conformément á l'article 1.156 du Code Civil.

C'est ce qu'on appelle la promesse synallagmatique de vente, qui est tour simplement la vente, et qui doit, par consequent sortier immédiatément tous les effets de ce contrat" (Traité Elémentaire de Droit Civil Belge, 2.ª ed., 1943, T. IV, n.º 241, pág. 263; e T. II, 1940, n.º 507, pág. 475).

Essas afirmações do direito civil repercutem no direito fiscal, razão por que neste constitui ponto assente que:

"Les dispositions relatives aux ventes d'immeubles s'appliquent aux "promesses de ventes" lorsqu'elles valent vente en vertu de l'article 1.589 du Code Civil, c'est-à-dire quand — une des parties ayant promis de vendre et l'autre d'acheter il y a accord synallagmatique entre elles sur la chose et le prix.

Au contraire, la simple politicitat on ou offert de vente non acceptés, n'est assujettir qu'au droit fixe, de même que la promesse unilaterale de vente, acte par lequel une personne promet de vendre à une autré qui accepte sa promesse, mais sans s'engager á realiser le contrat. Dans ces deux cas, le droit de mutation ne devient exigible que lors de la réalisation de la vente, par l'acceptation, sans effet rétroactif, de l'acquérreur et au tarif en vigueur á cette époque" (E. P. Plagniol, *Les Impôst,* 1913, pág. 61).

Os mesmos princípios têm aplicação e encontram consonância em nosso direito, desde que não se esqueça que a relação translatícia se integra com o registro público, em que a intervenção estatal sanciona o acôrdo de vontades das partes, deixando patente que a tôda modificação na situação jurídica de um imóvel é subordinada, essencialmente, a uma transcrição ou inscrição no registro de imóveis (efeito constitutivo) (Soriano Neto, *Publicidade Material do Registro Imobiliário,* 1940, n.º 100, página 200).

E, se, em nosso direito, o compromisso bilateral irrevogável equivale à própria venda, a cessão dêsse compromisso constitui outra transferência, mesmo porque, como adverte Cunha Gonçalves, ao tratar da cessão de direitos, "transmissão dos direitos reais, sendo por título oneroso, constituirá sempre uma compra-e-venda" (*Tratado de Direito Civil,* 1932, vol. V, n.º 629, págs. 57-58).

Assim, não se aparta da verdade jurídica Barbosa Lima Sobrinho, quando,

depois de dizer "que o contrato de compromisso de compra-e-venda, assim como a cessão dêsse contrato, constituem, como o contrato de compra-e-venda, atos translativos da propriedade imobiliária, embora dependentes, para sua conclusão, da inscrição nos registros públicos, como o de compra-e-venda depende, também, de sua transcrição", conclui que, "firmada essa interpretação, o problema tributário se resolve por si mesmo, pois que cabe ao Estado tributar tôdas as formas de transmissão da propriedade imobliária. Não se trata de competência preferencial dos Estados, por fôrça de regra do art. 15, § 5.º, da Constituição de 1946. O impôsto estadual exclui o impôsto federal colidente, se na verdade é colidente o Impôsto de Sêlo federal, e dada a competência *preferencial* do Estado, em conseqüência do art. 19 da Constituição" (*As Transformações da Compra-e-Venda*, págs. 223 e 224).

Se, realmente, em virtude de legislação especial que reformou o Código Civil, o *compromisso irretratável* gera e transmite *direitos reais*; se a *cessão* dêsse contrato constitui, igualmente, modo de transferir êsses direitos reais, e, portanto, de alienar a coisa; se os *direitos reais* sôbre imóveis, por definição legal do próprio Código Civil, no seu art. 44, I, são considerados *imóveis*, para todos os efeitos de direito; se "o Impôsto de Transmissão *inter-vivos*, de Propriedade Imobiliária recai sôbre o negócio jurídico sempre que se dê a substituição do sujeito do direito de propriedade ou de algum elemento autônomo dêle", não se pode contestar a legitimidade da incidência do impôsto estatuído no art. 19, III, da Magna Carta sôbre os contratos de cessão de compromissos irrevogáveis de compra-e-venda de imóveis.

Reconhecendo que, em tais casos, há transmissão de direito de propriedade imobiliária e que a matéria incide no campo da competência tributária excluída ou preferencial dos Estados ou do Distrito Federal, o legislador federal isentou do Impôsto de Sêlo proporcional a promessa de compra-e-venda de bens imóveis quitada e irrevogável, bem como as respectivas cessões (Decreto n.º 32.392, de 9 de março de 1953, art. 94, nota 8.ª).

A clareza dessa conclusão dispensa a demonstração de que a tributação poderia, ainda, ajustar-se ao art. 21 da Lei Magna, sem mácula de bitributação, desde que se não confunda o ônus sôbre o ato formal da cessão com o impôsto sôbre a transmissão do objeto do instrumento, isto é, sôbre a transmissão do imóvel como riqueza em circulação.

Essas considerações evidenciam a juridicidade e a legitimidade incontestes da incidência do Impôsto de Cessão, mesmo à luz dos princípios que informam o direito civil brasileiro atual, sem necessidade de recorrer à absoluta autonomia do direito fiscal ou tributário, revestido de direito de superposição ou sobreposição, consoante eruditas razões e autorizados pareceres escritos sôbre o assunto (Vide: Barbosa Lima Sobrinho, ob. cit.; Arnóbio Tenório Wanderlei, *in Diário da Justiça* de 21-11-1953, pág. 14.422; Carlos da Rocha Guimarães, *Observações ao Ante-projeto de Código Tributário Nacional*, págs. 13 e seguintes; Leopoldo Braga, *Da Legitimidade do Impôsto de Cessão*, 1955, págs. 20 e seguintes).

O respeito devido à "realidade dos fatos", à "realidade econômica", não é privilégio do direito fiscal, porque incumbe a tôda ordem jurídica, que, no seu escopo de regular as relações entre os homens, não pode perder de vista a realidade dos fatos sociais que os circundam. O nosso direito civil, embora lentamente, evoluiu, como se demonstrou no assunto sujeito a exame; e evoluiu, atendendo não só à evolução política e moral, como também à evolução econômica tão marcante nos dias que correm. E, por isso, não se divorciando dos bons métodos jurídicos e da realidade da própria vida para perder-se em lucubrações abstratas e serodiais, nem olvidando que as normas jurídicas só existem em virtude e em vista das relações sociais que visam regular, já reconhece e proclama, por amor e respeito à verdade, que as cessões de

compromissos de compra-e-venda de imóveis nada mais são do que especulações ou operações sôbre imóveis, em que se aliena e transmite a propriedade plena, limitada, ou resolúvel, dêles, sendo, portanto, de legitimidade constitucional inegável a incidência sôbre tais operações do ônus fiscal estatuído no art. 19, III, do Estatuto Fundamental.

Custas *ex-lege*.

Rio de Janeiro, 5 de janeiro de 1955. — *Guilherme Estelita*, Presidente. — *João Coelho Branco*, Relator. — *Romão Côrtes de Lacerda*, vencido, pois negava provimento, em face da jurisprudência do egrégio Supremo Tribunal Federal, que, em Tribunal Pleno, já decidiu inconstitucional o impôsto em causa (*Revista Forense*, 126-104).

Como expus, no acórdão na apelação cível n.º 29.464, datado de 18 de outubro de 1954, de que fui relator, essa jurisprudência deve ser consultada, principalmente, em matéria constitucional, como dispunham as leis que organizaram, no começo da República, a Justiça Federal. Quanto aos honorários de advogado, negava-os, porque até hoje o Senado ainda não suspendeu a execução da lei que estabeleceu o impôsto, pelo que a Fazenda local é, até, obrigada a lhe pleitear a aplicação.