IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO — APARTAMENTO EM CONSTRUÇÃO — FRAUDE FISCAL

— Não pode prevalecer a simulação, com o propósito de reduzir o pagamento do impôsto, mediante a celebração de contratos distintos visando a um único negócio.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SAO PAULO

Recorridos: Fábio Vieira de Faria e sua mulher

Recurso "ex officio" n.º 28.262 — Relator: Sr. Desembargador

YOUNG COSTA MANSO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso "ex-officio" n.º 28.262, de São Paulo, em que é recorrente o Juízo, sendo recorridos Fábio Villela de Faria e sua mulher.

O Tribunal de Alçada, em Segunda Câmara Civil, por maioria de votos, ado-

tado o relatório da sentença, provê o recurso para julgar a ação procedente.

Custas na forma da lei.

A preliminar de irregularidades no processo administrativo é improcedente. Consta que foram notficados os contribuintes, por carta registrada; e não ofereceram recurso para o Tribunal de Impostos e Taxas (fls.). Assim, foi regular a inscrição da dívida ativa.

Quanto ao mérito, a defesa não merece acolhimento. Infere-se, pelo exame das escrituras e documentos exibidos com os embargos, que os executados, na realidade, prometeram adquirir o apartamento em construção, mas, para burlar o Fisco, os incorporadores fizeram o negócio em duas etapas: cederam, primeiro os direitos sôbre a parte ideal do terreno; e, depois, assinaram instrumento particular relativo à construção do apartamento por empreitada, à custa dos promitentes-compradores da parte ideal do terreno.

A verdade, porém, é a de que êsses contratos foram simulados, com o único propósito de reduzir o pagamento do impôsto de transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos*, tanto assim que, na hipótese de os compradores faltarem ao pagamento das prestações relativas à construção do apartamento, perderiam não só o dinheiro já entregue à construtora, como, também, os seus direitos à parte ideal do terreno...

Aliás, é inconcebível que alguém adquirisse, apenas, parte ideal de 5.084 centésimos-milésimos de um terreno de 960 m², onde se ergueria prédio de apartamentos, sem adquirir um dêstes ao mesmo tempo. O negócio foi um só e o que os embargantes adquiriram, em última análise, a prestações, foi um dos apartamentos que estavam sendo ou iriam ser construídos.

São Paulo, 15 de fevereiro de 1960 — *Lafayette Salles Júnior*, presidente vencido, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: "L'évasion légitime de l'impôt se traduit par un principe fondamental en matière fiscole: les contribuables ont le droit d'arranger leurs affaires, leu fortune, leur genre de vie, de manière à payer les impôts les moins élevés ou à ne payer aucun impôt, pourvu qu'ils ne violent aucune règle légale.

En France, ce principe, en matière de droits d'enregitrement, a été reconnu par la jurisprudence de la Cour de Cossation: "Les parties ont le droit incontestable, lorsque deux voies s'ouvrent à elles pour atteindre le but qu'elles se proposent, de choises celle qui donne ouverture au droit le moins fort, quand même cette voie serait la moins directe; la Régie ne peut critiquer la forme choisie par les parties; mais cepedant, il faut, avant tout, que l'acte soit sérieux et non entaché de froude". "Toutes les fois que les parties n'ont fait qu'user d'un droit que leur laisse la loi, il n'y a pas de fraude, lors même que la Régie en éprouve un préjudice".

Parfois, au Parlement Français, on a contesté ce principe fondamental. "Il faut combatre, disait le ministre des finances, je ne dirai pas les fraudes, mais les habiles applications de la loi, à l'aide desquelles, profitant de la moindre fissure, on s'ingénie à esquiver l'impôt légitimament du". Cette thèse n'est pas exacte". (Jèze, "Cours de finances publiques", ed. de 1936, pág. 83).

"La verità è che nel mondo giuridico e in quello economico esistono i surrogati, al pari che nel mondo fisico.

Il pagamento in denaro, l'emissione di un assegno, la girata di una cambiale, la delegazione di pagamento, l'accreditamento in conto corrente constituiscono indubbiamente atti economicamente e giudiricamente destinti, ma ciò non esclude che molto spesso essi si presentino equivalenti, vorremmo dire fungibili, fra loro e che quindi per il creditore o per il debitore o per entrambi possa essere perfettamente uguale pagare un debito in denaro o mediante l'emissione di um assegno, la girata di una cambiale, l'or-

dine ad una banca di pagare, l'accreditamento, ecc.

Ora, non si comprendono perché, se il legislatore ha stabilito che due atti debboino soggiacere a due diverse imposte, si debba invece applicare la stessa imposta — e non si saprebbe vedere poi se questa debba essere la più elevata o la più tenue — quando le parti abbiamo, per determinate circostanze, ritenuti equivalenti quei due atti e perché si voglia impedire alle parti di porre in essere un negozio che non soddisfa in pieno il loro interesse ma che permete di pagare un tributo minore. Sarebbe questa una vera ed inspiegabile anomalia anche nel campo tributario ed un singolare privilegio della tassa di registro.

Se alcuno acquista un etto di suttogato di caffè paga un imposta di fabbricazione minore di chi compra un etto di autentico caffè, ma nessuno ha pensato mai di sostenere che esso dovebbre pagare una tassa uguale a quella del caffè, se l'aquisco del surrogato, sia stato determinato, non da miseria, ma da avarizzia o dal desiderio di pagare una tassa minore; lo stesso può ripetirse, agli effetti dell'imposta di consumo, per colu che acquista un profumo fine o un profumo andante: la tassa si paga in relazione al fatto effettivo dell'acquisto di quel prodotto e non sull'intenzione dell'acquirente. Ora perchè mai nel caso della tassa di registro colu chè stipula un atto che lo tutela meno perfettamente (ad es che assume l'obbligazione solidale rinunzia necessariamente al beneficium escussionis) dovrebbe pagare una tassa diversa a seconda del motivo che lo ha indotto a tale ato e, ove tale intenzione fosse propria quella di risparmiare la tassa, dovrebbe pagare l'imposta, come se avesse stipulato l'atto che lo tutelava in modo più completo?

La verità è che in tutto il campo delle imposte indirette la legge in tanto impone al cittadino l'obbligo di pagare un dato tributo in quanto compia un determinato atto, onde il cittadino ha sempre la possibilità di non pagarlo non compiendo quel dato atto di registro giacchè basta, nella quasi totalità dei casi, che esso si limiti a stipulare verbalmente per non pagare alcum tributo. Ed allora perchè mai si vorrà negar al cittadino il diritto di porre in essere, per risparmiare la tassa, un atto diverso da quello contemplato dal legislatore?" (Berliri, "Le Leggi del registro", págs. 107 e seg.).

"Non v'ha dubbio invere che "sicome la volontà delle parti nel caratterisare i contratti non può essere limitata, cosi ad esse non può la legge di finanza impedire di scegliere la via che ad esse sembra migliore, fosse anche allo scopo di evitare la tassa". Così, ad esempio, se i contraenti han posto in essere la fusione per raggiongere l'effeto del transferimento dei beni sociali, è la fusione che deve imporsi; se l'alienazione di un imobile viene conseguita attraverso la cessione del pacchetto azionário, non può pretendersi l'applicazione dell'imposta proporzionale propria dei transferimenti immobiliari.

Dunque, "l'evasione fiscale è lecita e non autorizza il Fisco ad intervenire, fintanto che essa è il risultato di una normale utilizzazione delle diverse istituizioni giuridiche" (Herni Zwahlen, "in" "Rivista di Diritto Finanziale", 1949, n.° 197). E ciò è anche naturale, perchè "il cittadino il quale per conseguire un vantaggio economico col diminuire o addirittura evitare il gravame fiscale, si serve di un mezzo giuridico legitimo, ma non usuale e normalmente predisposto dal diritto privato per il ragiungimento del fine che egli si propone di perseguire, viene a privarsi di taluni effetti giuridici e di taluni diritti, che per la via diretta avrebbe invece avuto a sua favore. Conseguentemente la Finanza, riscuotendo la imposta in base alla vera natura economica dell'atto senza con ciò conferirgli la tutela giuridica in quel senso, verrebbe ad esigere un tributo ingiusto ed indebito". Senza contare poi che non è compito del l'interprete, ma del legislatore, provvedere, in quanto fosse del caso, alla eliminazione di inconvenienti che possono derivare dalle disposizione

legge così e come attualmente formulate" (D'Angelillo, "Le Frodi Fiscali", 2.º vol., ed. 1952, págs. 213 e seg.).

"L'impôt qui frappe certaines situations et certains actes n'obblige nullement les contribuables à se mettre dans ces situations et à accomplir ces actes. Le contribuable que peut s'abstenir de travailler ou de faire fructifier ses capitaux pour ne pas avoir de revenu, serait-ce dans l'intention d'échapper à l'impôt sur le revenu, ou au moins à l'effet de sa progressivité, reste également libre de conclure ou non certains actes juridiques frappés di droits fiscaux. Et lorsque pour atteindre un certain résultat plusieurs procédés s'offrent à lui, il ne fait qu'user de la liberté des conventions, et ne viole aucune obligation, en choisissant le moins onéreux, même s'il n'est pas le plus naturel. "Il n'y a pas fraude lorsque les parties ne font qu'user du droit que leur laisse la loi, lors même la Régie en éprouve un prejudice" (Vidal, "Théorie Générale de la Fraude", ed. de 1957, pág. 96).

Eterno é o conflito entre o Fisco e o particular, o primeiro sempre tentando ampliar a área de incidência fiscal e o segundo defendendo-se da imposição tributária.

Humana e compreensível a resistência oposta por êste à taxação.

O seu comportamento poderá variar, desde o evitar a prática de um ato sujeito a impôsto (omissão), até o extremo grave de praticá-lo, mas sem dar, de sua realização, conhecimento ao Fisco (fraude fiscal).

Entre essas duas atitudes, torna-se possível uma terceira: Executar-se um ato diverso do taxado em lei, e que trará um resultado aproximadamente equivalente (evasão fiscal).

Assim, ao invés de uma escritura de venda, aceita-se uma procuração com podêres amplos, inclusive de venda ou uma escritura de compromisso irrevogável.

Utiliza-se então o contribuinte de um meio indireto para obtenção de um escopo sem o pagamento do impôsto de transmissão de propriedade.

Analisando êsse fenômeno tão corriqueiro, com agudeza observou Berliri: no mundo jurídico, e no econômico existem sucedâneos, tal como acontece no mundo físico.

Não resta dúvida não apresentarem o mandato com podêres amplos e o compromisso irrevogável de compra, tôdas as vantagens de uma escritura definitiva de aquisição: são-lhe inferiores; não passam tais atos de meros sucedâneos que poupam ao interessado o gravame da sisa.

Êsses os casos mais comuns.

Outros, entretanto, ocorrem. Os particulares, em regra, estudam o ordenamento positivo fiscal; examinam as brechas acaso deixadas pelo sistema legal tributário; e procuram daí um caminho legal, não raro mais longo e indireto, para consecução de resultado aproximadamente equivalente, não tanto vantajoso, mas menos oneroso fiscalmente.

Nos países de índole liberal, geralmente tem-se reputado como lícito êsse procedimento.

Nos Estados Unidos existem notòriamente escritórios especializados para esclarecimento de contribuintes, a fim de lhes ensinar o meio de realizarem lìcitamente transações, com menor pagamento de tributos, valendo-se, para tanto, das lacunas ("loopholes") da legislação fiscal. O uso de meio indireto, menos gravoso, é aí tido por perfeitamente lícito. Bastante elucidativos os esclarecimentos sôbre a prática fiscal americana, constantes de livro de Laufenbruger ("Théorie Économique et Psychologique des Finances Publiques", ed. de 1956, vol. 1.º, págs. 270 e segs.).

Também no sentido da sua licitude inclinam-se, na sua maioria, a doutrina e a jurisprudência, na França e na Itália. Dignos de consulta os trabalhos de

Jèze ("Cours de Finances Publiques", ed. de 1936, pág. 83), de Laufenburger ("Revenu, Capital et Impôt", ed. de 1950, págs. 282 e segs.), de Mehl ("Science et Técniques Fiscales", ed. de 1959, vol. 2.º, pág. 733), de Vidal ("Théorie Générale de La Fraude", ed. de 1957, págs. 96 e segs.), de Berliri ("Leggi del Registro", ed. de 1950, págs. 107 e segs.), de D'Angelillo ("Frodi Fiscali", 2.º vol., págs. 313 e segs.), de Camille Rosier ("A Luta contra a fraude fiscal", tradução publicada na "Rev. de Dir. Administrativo", vol. 23, págs. 47 e segs.), e de Bilac Pinto ("Rev. de Dir. Administrativo", vol. 21, pág. 357).

Vidal ilustra o tema da legalidade do emprêgo do meio menos gravoso, com diversos exemplos dos quais cumpre destacarem-se os seguintes, que põem à mostra não influir a intenção do contribuinte quando opta pela via oblíqua equivalente:

"Il n'est interdit par aucune loi, pour se rendre propriétaire d'un immeuble constituant le seul actif d'une societé, de se rendre cessionaire par des actes séparés de la totalité des actions de cette societé. L'Administration ne pourra donc exigir sur ces cessions que l'impôt qui leur est propre et non le droit immobilier de vence sur la valeur globale de l'immeuble, à moins que l'operation ainsi réalisée n'ait un caractère fictif"... (ob. cit., pág. 100).

"Depuis toujour, les échanges d'immeubles ruraux on béné ficié, pour des motifs d'ailleurs variables, d'une exonération complète des droits ou au moins d'un régime fiscal peu sévère, qui a évidemment tenté les acheteurs. La loi du 16 juin 1824 ayant exempté des droits l'échange de ponds ruraux contigus, les parties recouraient volontiers au stratagème suivant: Celui que désirait acquérir un fonds achetait au préalable une partie infine de celui-ci; puis, désormais propriétaire d'un fonds contigu au fonds convolté, il échangeait celui-là contre celuici en payant une soulte correspondant à la différence des valeurs des fonds. Malgré les protestations de l'Administration, la Cour de Cassation décida qu'il y avait bien réellement échange de fonds ruraux, contigus, exempt du droit"... (pág. 98).

Outro exemplo expressivo menciona Laufenburger:

"Persone n'est obligé de prendre la voie la plus profitable au Trésor.

L'imperfection de la rédaction d'une loi peut inciter le contribuable à se soustraire "légalement" à un impôt. La loi du 13 juillet 1925 a étendu l'aplication de l'mpôt sur le revenu des valeurs mobilières aux remboursements et amortissements totaux ou partiels effectués par les sociétés sur les actions, etc... au moyen d'un prélevément sur les bénéfices, à condition que ces remboursements ou amortissements interviennent avant la dissolution de la société; toute fois, l'impôt n'avait aucune prise sur l'amortissement obligatoire des actions, prévu par les status. Aussitôt après la promulgation de cette loi, de nombreuses sociétes ont inséré dans leurs status une clause d'amortissement obligatoire. L'administration a interprété ces modifications statutaires comme une intention frauduleuse de tourner la loi. Mais la Cours de Cassation a repoussé la prétention du fisc en faissant remarquer que la loi du 13 juillet 1925 n'a nullement prétendu faire dépendre la validité des clauses d'amortissements des actions des motifs qui ont pu déterminer leur inscription dans les statuts. Antérieurement délà, la jurisprudence avait rejeté sur le législateur les conséquences qui résultent de la rédaction équivoque d'une loi: "Attendu qu'il est permis aux sociétés d'utiliser au mieux de leurs interêts le moyen légal mis à leur disposition, q'on ne saurait considérer comme une manoeuvre illicite le fait d'user d'une faculté donnés par la pour différer le paiement d'un impôst; que si une disposition législative se trouve paralysée par une autre, il-appartient au législateur, et non à l'administration et aux tribunaux, de remédier à cet état

de choses" ("Revenu, Capital et Impôt", pág. 283).

Em suma: nos países de tipo liberal vinha prevalecendo a opinião de ser perfeitamente lícito o contribuinte escolher a via menos gravosa, optar pelo contrato ou convenção que o sujeite a menor tributo. A única restrição é de se tratar de negócio efetivo, espelhando a forma escolhida a realidade da avença.

Últimamente, entretanto, isso tem sido negado por doutrinas que se desenvolveram em países onde dominava regime totalitário. Refiro-me à teoria dos tipos germânica ("typisierungstheorie"), expandida na Alemanha ao tempo do nazismo e a interpretação funcional ou econômica, pregada pela chamada Escola de Paiva, vinda à luz na época do fascismo.

Observa-se nelas o abandono do princípio da legalidade em matéria de tributos, relegada ao intérprete a fixação do campo de incidência fiscal.

A insegurança que resulta do emprêgo da interpretação econômica foi posta a vivo, recentemente, por Berliri ("Principii di diritto tributário", ed. 1952, 1.º vol., págs. 64 e segs).

O campo de imposição fica delegado ao aplicador, a quem cabe interpretar o fato econômico sem ater-se à forma jurídica.

Tal sistema não se coaduna com o nosso regime constitucional. Pelo art. 141, § 34, da Carta Política de 1946, o impôsto só pode ter por causa a lei. Ora, pela interpretação econômica ou funcional, o impôsto não terá por fonte apenas a lei; resultará ainda, em outros casos não previstos pelo texto legal, da interpretação dada pelo intérprete, pela opinião que êste formar de uma equivalência econômica.

Daí a razão por que ainda na Itália, restituída ao liberalismo, se sustenta presentemente o descabimento até da intepretação analógica em matéria fiscal, em face do art. 23 da sua Constituição, onde se estatui, tal como entre nós, que o impôsto só pode resultar da lei (Berliri, "Principii", 1.º vol., pág. 84).

Verdade é que há, por exceção, países, de feição liberal, que vedam ao particular a opção pela via indireta, sob pena de sujeição à mesma taxa cabível ao negócio direto.

E' o caso da Suíça.

Entretanto, aí, a via indireta só é gravada da mesma maneira que a direta se o contribuinte se tenha utilizado de um processo anormal. E' pois a anormalidade do meio empregado que o submete à tributação; não o simples uso do negócio indireto. Assim expõe Blumenstein ("Sistema di diritto dille imposte", pag. 28).

Outra exceção é a Argentina, onde o decreto-lei n.º 14.341, de 1948 (sob o influxo, talvez, do peronismo) criou uma presunção de fraude quando ocorra adoção de formas e estruturas jurídicas manifestamente impróprias (v. Andreozzi, "Derecho Tributário Argentino", 1.º vol. pág. 221).

Firmados tais pontos, passemos agora ao exame da espécie submetida a julgamento:

Em agôsto de 1953, o executado ingressou na incorporação do projetado "Edifício Rio". A incorporadora, no ato, prometeu ceder-lhe parte ideal do terreno, ao mesmo passo que se comprometeu a levantar o edifício por administração. Logo em seguida, em setembro do mesmo ano, lavrou-se escritura pública de promessa de cessão de compromisso de venda da parte ideal já mencionada.

Terminado o edifício, o executado recebeu a escritura definitiva da parte ideal.

Porque só houvesse recolhido o impôsto sôbre o terreno e não sôbre a construção, a Fazenda Estadual moveu-lhe o presente executivo.

Cuida-se, pois, de se saber se é ou não devido o impôsto sôbre a construção. O executado entende que não, porque a construção teria sido levantada por conta dos subscritores da incorporação.

A matéria não se reveste de novidade. Tem-se renovado freqüentemente em pretório.

A questão primacial é a seguinte: E' lícita a combinação de uma promessa de compra de parte ideal do solo com um contrato de empreitada quando do início de incorporação de um edifício projetado?

Tenho para mim que, inexistindo lei alguma proibitória de celebração conjunta de tais pactos, incensurável se apresenta, mesmo em face do Fisco, a escolha que fizeram as partes por essa combinação de contratos.

Assim já se pronunciou êste Tribunal de Alçada, por mais de uma vez ("Rev. dos Tribs.", vols. 261/646, 269/632, 281/548; e, ainda recentemente, nos embargos infringentes n.º 30.999, entre partes. Fazenda do Estado e Evaristo Silveira Júnior).

O simples fato de se tratar de negócios combinados, ou de uma via indireta, prejudicial ao Fisco, não legitimaria a cobrança de sisa, tal como ocorre na compra e venda de um apartamento já concluído muito antes. As hipóteses não podem ser equiparadas.

A espécie "sub judice" se prende ao negócio complexo de incorporação para levantamento de um edifício em condomínio.

O executado se vinculou à incorporação. Daí surgiram todos os direitos obrigacionais. A incorporação constitui a causa dos contratos por êle assinados.

Numa lúcida análise do tema, mostrou Pontes de Miranda as múltiplas formas jurídicas de que se pode revestir a incorporação de um edifício projetado ("Tratado de Direito Predial", vol. 2.º, pág. 80 e segs.). Analisaram-no, também, eminentes juristas em pareceres publicados na "Rev. dos Tribs.", vols. 254/24 e segs.

Plínio Barreto conceituou a incorporação como contrato complexo: promessa de cessão e execução de empreitada.

San Tiago Dantas aí viu contrato misto. E justificou assim o seu ponto de vista:

"O que caracteriza o contrato misto é a coexistência de obrigações pertinentes a tipos diferentes de contratos, enlaçados pelo caráter unitário da operação econômica, cujo resultado elas asseguram. Se num mesmo instrumento coexistem tais obrigações, mas simplesmente justapostas, sem o amálgama na unidade econômica aludida, há união formal de contratos"...

E passando à incorporação, frisa:

"...O objetivo econômico visado pelas partes é a aquisição de um apartamento em edifício sob o regime de condomínio. Para colimar êsse objetivo, a operação deve compor-se da aquisição de um terreno e da construção de um edifício. A aquisição do terreno é alcançada através da cessão dos direitos de promitente-comprador, de que se acha investida a companhia, e, como o pagamento do preço é feito em prestações, as partes se contentam por ora com uma promessa de cessão. A construção do edifício é alcançada mediante a obrigação assumida pela companhia, de executar, no terreno alheio de que é promitente-compradora, por conta e em benefício dos cessionários, a obra com que se integrará a prestação final por êles esperada" ("Rev. dos Tribs.", vol. cit. pág. 53).

Em outro parecer, dessa maneira se externara o Prof. San Tiago Dantas, com aprovação integral do emérito Carvalho Santos:

"No negócio de incorporação jamais se verifica uma venda de apartamento, no sentido próprio do têrmo. Venda —

contrato objetivando a translação do domínio — só existe, a rigor, a do terreno, cabendo a construção do edifício aos condôminios, que a final discriminarão suas propriedades. Nem se pense que o apartamento é vendido como coisa futura, pois o proprietário do terreno, ao transferir aos compradores a propriedade dêste, exonera de si o que, no caso de uma venda de coisa futura, seria o pressuposto essencial ao cumprimento de sua obrigação. A "venda de apartamento" não é mais do que a angariação de adesões ao contrato preliminar, ajustado entre o incorporador e os compradores e fadado a desaparecer quando, em cumprimento dêle, se verifica a transmissão de propriedade do terreno e a convenção entre os condôminos pela construção e administração do edifício e desdobramento da comunhão" ("Revista" cit., pág. 36).

Destaca o egrégio jurista existirem duas fases na incorparação, a preparatória e a executiva:

"Na primeira fase, o incorporador reúne e articula convenientemente os elementos do negócio: obtém uma promessa de compra de um terreno (quando não uma simples opção); escolhe um construtor e com êle planeja o edifício...".

Na segunda fase: "...o incorporador promove a execução do contrato preliminar, transferindo aos tomadores de apartamentos o terreno, e conduzindo-os à elaboração de um convênio..."

Resulta de todo o exposto, inexistir anormalidade alguma na combinação de negócios em que tomou parte o executado. São os correntes em incorporações de edifícios projetados.

A combinação de uma promessa de cessão de compromisso de compra de terreno com um contrato de empreitada constitui o que, em doutrina, se denomina de contrato coligado (Ennecerus, "Obligaciones", 2.º vol., pág. 6; Messineo, "Dotrina Generale", pág. 231; e Orlando Gomes "Contratos", pág. 122). A unidade nas prestações explica-se pela estreita dependência entre as duas avenças (união com dependência).

Não se pode reputar de fraudulenta uma combinação de compromisso de compra de um terreno, com um contrato de empreitada, com unidade de prestações e de pacto comissório. O próprio decreto-lei n.º 58, de 1937, admitiu expressamente tal combinação (art. 18) e estatuiu expressamente que a rescisão do compromisso de compra importaria a do outro coligado e vice-versa (art. 19).

Além de não ocorrer anormalidade na adoção dêsse tipo de negócio, acresce que a escolha tinha consistência séria, pelo não cabimento, no caso, da via direta:

Se na incorporação, uma pessoa é a proprietária do terreno e outra, apenas responsável pela construção, que fórmula teriam as partes para o negócio?

Compra e venda de parte ideal e do apartamento não seria cogitável. O dono do solo não estava financiando a construção. Por sua vez, o empreiteiro ou responsável pela futura edificação não possuía o domínio do terreno.

Insistindo no pagamento de sisa sôbre o apartamento, o Fisco funda-se numa miragem: a de o terreno e o edifício pertencerem a única pessoa, que seria o alienante.

Daí haver afirmado Orlando Gomes:

"Quando o incorporador não é dono do terreno sôbre o qual se vai levantar o edifício, o proprietário, por seu intermédio, promete vender a respectiva fração ideal, ou efetua de logo, a sua venda. Em verdade, é essa parte abstrata do terreno que se transmite, e sôbre a qual incide o impôsto de transmissão, uma vez que o apartamento a ser construído o é, normlamente, em nome de cada condôminio" ("Direitos Reais", pág. 305).

Concluindo:

A Fazenda do Estado está obrigada a respeitar a forma jurídica utilizada pelas partes na celebração do negócio.

Só poderia desprezá-la se se demonstrasse cuidar-se de ato simulado; ou, mais precisamente, por exemplo, se mostrasse que, na época de sua realização, o apartamento já estaria concluído, ou próximo a seu término.

Na espécie nada se demonstrou contra a realidade do negócio. Há, é verdade, referência a que a construção teria tido início em 30 de junho de 1953 (fls.), vale dizer, mês e meio antes da assinatura da proposta de fls.

Em contrário poder-se-ia, entretanto, opor que há também alusão de que a promessa de venda à construtora se realizara apenas em 22 de julho de 1953, ou seja, menos de mês da subscrição da incorporação (fls.). Como quer que seja, trata-se de intervalo desprezível, pois em mês e meio de construção, um prédio de apartamentos ainda se encontra normalmente nos penosos trabalhos de fundação, como é sabido.

Eis as razões por que neguei provimento ao recurso e julguei improcedente o executivo — *Young da Costa Manso*, relator — *Carvalho Filho*.