IMPÔSTO SÔBRE LUCRO IMOBILIÁRIO — HERANÇA

— A obrigação fiscal transfere-se com a herança.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCESSO N.º 168.459-59

Albina Afonso de Sousa — São Paulo.

Soluciono a consulta em conformidade com os têrmos e conclusões do parecer do Senhor Assistente Jurídico.

— O parecer que deu origem a êste despacho é do seguinte teor:

*

PARECER

Diz D. Albina Afonso de Sousa que era casada pelo regime de separação de bens e que, por morte de seu marido, "lhe foram adjudicados apenas *créditos* representados por saldos devedores decorrentes de compromissos de venda efetuados pelo *de cujus* de quatro imóveis que possuía, e consulta se, tendo em vista o disposto no art. 7.º da Lei n.º 3.470, de 28-11-58, está, ou não, sujeita ao pagamento de impôsto sôbre lucro imobiliário, uma vez que a transmissão a que está obrigada, se dará pelo custo dos imóveis para ela (fls. 1).

2. Examinando o caso, os pareceres de fls. 1v e 2 são acordes em concluir não haver impôsto a pagar, por não haver lucro nem venda a tributar.

3. Isto pôsto, ressaltando liminarmente que a consulente não juntou quaisquer elementos de prova às suas alegações, o que obsta o perfeito conhecimento da espécie, não permitindo se dê sôbre ela um parecer *in concreto,* mas só *in hypotesi,* na presunção de ser verdade o que afirma, passemos ao exame da questão, que não é tão simples como aparenta, pois para bem resolvê-la não basta o recur-

so às categorias de direito tributário, necessário sendo apelar para as do direito privado, porque só pela conexão de ambas poder-se-á solucionar exatamente o problema, uma vez que a lei, na sua *facti species,* recorre a conceitos e institutos de direito civil, que devem ser estudados na sua conexão entrelaçante com os tributários.

4. Realmente, o lucro é definido na lei (consolidada nos artigos 92 a 95 do Decreto nº 47.373, de 7-12-59) como a diferença entre o valor de venda e de custo do imóvel para o vendedor, após feitas as deduções que especifica.

5. Portanto o *fato gerador* do tributo é a venda, ou a promessa de compra e venda e a cessão de direito desta, equiparadas àquela para os efeitos fiscais. Assim, tão logo se verifique êsse suporte fático, da hipótese normativa, ou se configure a situação jurídica concreta por ela estabelecida como suposto jurídico fundante da tributação, nasce a obrigação tributária, pois o *fato gerador* é o seu *constitutivo,* como observa Rubens Gomes de Sousa (*Comp. de Legisl. Tribut.,* 3.ª ed., P. Geral, Rio-960, pág. 63 e segts.).

Ao celebrar, pois, o marido da consulente aquelas promessas de compra-e-venda, ficou automàticamente obrigado ao pagamento do impôsto incidente sôbre o lucro que viesse efetivamente a apurar com o negócio jurídico.

7. Falecendo êle e em vigor permanecendo aquelas promessas, a obrigação fiscal transferiu-se, com a herança, à sua espôsa, pois se aquela não era ainda exigível, constituída já estava e íntegra permaneceu por válido e eficaz o seu suposto fundante:

au moins dans certains ces, l'aparition du fait générateur ne constitu pas immédiatement le contribuable débiteur de la dette d'impôt. Il faut parfois faire usage d'une notion auxiliares; l'acte (ou fait) qui rend l'impôt exigible (L. Menl., *Science et Technique Fiscales,* Paris-959, T.I., pág. 59).

8. Na verdade, na obrigação tributária, como em tôda e qualquer outra, é preciso não confundir a fase constitutiva, ou de formação, com a executiva, e isso é precisamente o que ocorre no caso vertente, em que a primeira se verifica por ocasião da celebração do contrato liminar e a segunda na ocasião prevista no § 1.º do art. 95 do Decreto n.º 47.373.

9. Isso se explica pelo fato de poder a promessa, mesmo quando irrevogável, resolver-se por *mora solvendi, distrato* e pela *impossibilidade de execução,* decorrente de *caso fortuito, fôrça maior* ou *fato do príncipe,* como, por exemplo, *desapropriação,* por utilidade pública, pois em tais hipóteses é evidente que o *"uncarned incremente",* a valorização não ganha, não chega a converter-se em lucro apurado, por extinção do suposto fundante da tributação, que passará a ser cobrada a outro título (Lei n.º 3.470, art. 10).

10. Por outro lado, ao contrário do que assevera, não houve a consulente, de herança, só crédito pelos saldos dos preços de venda, mas os próprios imóveis prometidos vender, conquanto com a obrigação de transmiti-los aos promitentes compradores.

11. Isso é óbvio, porque a promessa de compra-e-venda, mesmo quando irretratável e produtora de certos efeitos do direito real, não transfere a propriedade a quem quer que seja, continuando a mesma no patrimônio do promitente-vendedor, que apenas perde o exercício de algumas faculdades inerentes ao domínio, como a de dela dispor (O. Gomes, ob. cit., pág. 271 e segts.; F. Santos, *Contrato de prom. de compra-e-venda,* 2.ª ed., Rio-954).

12. Com a morte do marido da consulente, portanto, sucedendo-lhe ela nos seus direitos e obrigações, recebeu de herança aquêles imóveis ainda integrados no patrimônio do *de cujus,* assumindo a

obrigação de transmiti-los aos promitentes-compradores, cumprindo êsses o pactuado, razão por que só aos saldos devedores dos preços de venda tinha direito e só sôbre êles foi computado o impôsto de transmissão *causa mortis*, que incide apenas sôbre o líquido do espólio (W. de Barros Monteiro, *Dir. das Sucessões*, São Paulo-954; P. Baptista de Araújo, *O Imp. sôbre a transmissão da propriedade*, Rio-954).

13. Recebendo ela, pois, a herança a aceitou com os encargos que tinha, por êles se responsabilizando dentro das fôrças da mesma e, assim, obrigada está a satisfazer o impôsto sôbre lucro imobiliário na e pela forma legalmente estatuída.

14. Não lhe aproveita o art. 7.º da Lei n.º 3.470, porque o mesmo versa hipótese distinta: diz respeito à venda, pelo herdeiro, de imóvel herdado, não a adimplemento de obrigação assumida pelo *de cujus* e a êle transmitida, pela qual fica responsável como sucessor *causa mortis*, obrigação essa que constitui suposto fundante da tributária, a qual, por isso, se transfere ao herdeiro.

Êste é o nosso parecer. S.M.J.

22-2-61.