IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO — VENDA DE IMÓVEL — ESCRITURA DEFINITIVA

— O fato gerador do impôsto de transmissão inter vivos *é a escritura definitiva de compra e venda do imóvel.*

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Estado de São Paulo *versus* Rogério Hodge
Agravo de petição n.º 40.178 — Relator: Sr. Desembargador HOEPPNER DUTRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de embargos infringentes número 40.178, da comarca da Capital, em que é embargante a Fazenda do Estado e embargado Rogério Hodge:

Acordam, em Primeiro Grupo de Câmaras Civis do Tribunal de Alçada, do Estado, fazendo parte integrante dêste o relatório de fls., por votação unânime, conhecer dos embargos e rejeitá-los, para que subsista o venerando acórdão embargado.

Custas como de direito.

1. Rejeita-se a preliminar. Trata-se de acórdão reformatório de decisão de primeira instância e, ainda que unânime, em face do que dispôs o art. 73, parágrafo único do Decreto-Lei número 960, é embargável.

2. Afirmou o venerando acórdão recorrido, com precisão e justeza, que o fato gerador do tributo é sempre a escritura de compra e venda, e não a promessa de venda, uma vez que, de outra forma, ter-se-ia como inconstitucional a Lei nº 2.958 se impusesse o pré-contrato como o momento da satisfação compulsória da sisa. Assim sendo, fixado êsse momento como sendo o exigível para a cobrança do impôsto, é êste calculado sôbre o valor do bem nesse instante, não sendo exato que a aceitação de tal tese

importe em transformar em *ad pretium* um tributo que, em face da lei, é *ad valorem*. A Lei nº 2.958 apenas possibilitou aos promitentes-compradores o recolhimento antecipado da sisa, dando ao contribuinte a vantagem de ter, como base para o cálculo do tributo, o valor do imóvel à data da celebração do pré-contrato. A lei referida nada mais fêz, senão, fixar, no tempo, o momento para a apuração do impôsto, pelo que, continuou êle a ser *ad valorem* visto que ao Fisco é dada a possibilidade de exigir eventual diferença de sisa.

Pretende a Fazenda do Estado ver certo paralelismo no impôsto nos moldes em questão com o impôsto de vendas e consignações, para daí concluir que o tributo teria o caráter de *ad pretium*.

Não procede. O impôsto de vendas e consignações é tipicamente *ad pretium*, sem qualquer paralelismo com a sisa, pôsto que se faça o recolhimento desta antecipadamente, nos moldes evidenciados. Apenas, com relação a esta se dá que o pagamento feito pelo promitente-comprador fica pràticamente em depósito para, no momento em que se dê a caracterização do tributo que é o da escritura definitiva, ser feito o apuro de sua exatidão. Só nisso é que poderia, eventualmente, cuidar-se do paralelismo invocado.

Por último, ninguém nega a constitucionalidade da fixação, pela lei estadual, da escritura definitiva como o momento em que nasce o impôsto *inter vivos*. Nesse sentido, é o próprio acórdão embargado o primeiro a desvanecer qualquer dúvida quando diz: "Em suma: a Lei nº 2.958, art. 25, não atribui ao ato do contribuinte o condão de dar nascimento à obrigação tributária da sisa. Se o fizesse, estaria ampliando indevidamente a esfera tributária do Estado, tornando legítimas as taxações de simples compromissos, isoladamente da escritura definitiva, o que é defeso ao Estado, mesmo que conte com a anuência do particular."

Aí está, pois, repetido mais uma vez pelo acórdão recorrido, a fixação do instante do nascimento da exigibilidade do tributo, que é o da escritura definitiva, aplicando, destarte, a lei. Tanto assim que, não tendo havido a efetividade da escritura definitiva, tal como e deu na espécie, não ocorreu o fato gerador da legitimidade da cobrança, o que levou o venerando acórdão a dar pela carência da ação de cobrança da sisa.

Diz o venerando acórdão: Na Lei paulista nº 2.958, pôsto que não tivesse cuidado de dizer, que o recolhimento equivaleria a depósito, é manifesto que o resultado é idêntico. É um depósito que se converterá em pagamento quando ocorra o fato gerador que legitime a cobrança.

Na espécie em debate, não houve a passagem da escritura definitiva. Não se verificou, portanto, a transmissão imobiliária, legitimadora da cobrança forçada de qualquer débito fiscal a título de sisa. "E, isso, por uma razão simples: é que os outorgantes vendedores não são donos de uma das partes. Prometeram, pelo contrato feito, regularizar o reconhecimento de um título em inventário. Tal promessa, entretanto, tinha o cunho aleatório, tanto assim que fixou expressa a possibilidade de desfazimento parcial do contrato. Conseguintemente, nessa hipótese, não era exigível a sisa desde logo, tanto mais que preexistia a incerteza quanto à futura transferência imobiliária.

Por tais motivos, rejeitam-se os embargos.

São Paulo, 12 de dezembro de 1961.

— *Adriano Marrey*, Pres. com voto — *Hoeppner Dutra*, relator — *Lafayette Salles* — *Flávio Tôrres* — *Vieira Neto*.

ACÓRDÃO EMBARGADO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição nº 40.178, da Capital, agravante Rogério Hodge e agravada a Fazenda do Estado:

Em março de 1955, Henrique Cintra Warne e outros celebraram compromisso de venda em favor de Rogério Hodge, tendo por objeto duas partes contíguas de imóvel, na localidade de São Sebastião, pelo preço de Cr$ ... 50.000,00. De uma das partes, os outorgantes seriam proprietários, mas da outra teriam apenas compromisso de compra. Daí haverem ressalvado no documento: 1º) que a escritura definitiva ficaria na dependência da obtenção de domínio regular pelos outorgantes, num inventário em curso na comarca de São Sebastião; e 2º) que, na impossibilidade de o conseguirem, o compromisso, no tocante a tal parte, ficaria desfeito, com devolução singela e proporcional do preço recebido.

Dois meses após o compromisso, o compromissário adquirente recolheu antecipadamente a sisa, valendo-se do disposto no art. 25 de Lei nº 2.958, de 1955.

De posse da guia, o Fisco avaliou todo o imóvel e veio cobrar a diferença de sisa encontrada.

O executado alegou carência de ação, pois não houvera ainda a outorga da escritura definitiva; no mérito, impugnou, por exagerada a estimativa fiscal.

No curso da causa, realizou-se avaliação, com interveniência de terceiro desempatador, ante a divergência verificada entre os louvados.

Na sentença, o MM. Juiz repeliu a carência e julgou procedente o executivo, adotando o magistrado o valor achado pelo perito da exeqüente.

Inconformado, recorreu o vencido, reiterando as suas precedentes arguições.

Exposta a matéria *sub judice*, afigura-se visível a precipitação com que agiu o Fisco, ao ajuizar o presente executivo.

Para que pudesse exigir diferença de sisa, tornava-se mister já tivesse ocorrido o fato gerador do impôsto de transmissão *inter vivos*.

O fato gerador do aludido tributo está na existência de uma transmissão imobiliária, no ato de adqurir um imóvel.

Onde se apontaria na espécie em debate?

Acaso, no compromisso celebrado em março de 1955?

Evidentemente, não, pois em tal ato apenas se prometeu transferir o domínio em data ulterior. E se prometeu, de resto, sem grande segurança, porquanto a promessa seria, em parte, revogável, se não fôsse possível, sem culpa dos outorgantes, se conseguir o reconhecimento do domínio em inventário.

Ora, em compromisso de compra, consoante ponto hoje incontroverso em doutrina, bem destacado por Darci Bessone (*Promessa de Compra*, ed. 1952, pág. 90), não há "transmissão imobiliária"; o outorgante assume sòmente uma "obrigação de fazer"; promete apenas um *facere*.

Pois bem — *facere*, ou prometer um *contrahere*, o *quid* objeto do compromisso, não passa de mera estipulação de uma obrigação pessoal, não taxável, assim, ao impôsto de transmissão *inter vivos*.

Se, portanto, o fato gerador não se encontraria no compromisso firmado em março de 1955, porventura estaria no fato do recolhimento efetuado pelo ora executado, em maio de 1955?

A boa adequação do problema conduz-nos à resposta negativa.

A lição da melhor doutrina vem pondo em relêvo que a obrigação tributária nasce *ex lege*, desde que verificados os pressupostos legais.

No tocante aos impostos de transmissão *inter vivos* e *causa mortis* cumpre, porém, fazer-se uma observação liminar:

Os conceitos de "transmissão imobiliária", *inter vivos* e *causa mortis* são conceitos de Direito Privado, acolhidos em texto constitucional, insuscetíveis de sofrer deformações por legislações locais. Foi o que frisou, dentre outros, o ilustre Araújo Falcão, em trabalho publicado na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 47/9.

Firmado êsse ponto, ter-se-ia de concluir inexistir fato gerador de sisa no simples ato de o particular antecipar o recolhimento do encargo fiscal.

Com êsse recolhimento não há transferência imobiliária, ou coisa equivalente.

Nem, por outro lado, se poderia sustentar que a antecipação representaria ato suficiente para precipitar o nascimento da obrigação tributária.

Mostrou Berliri não possuir relevância, via de regra, para o nascimento de um débito por impôsto, a vontade do contribuinte: verificados os pressupostos legais do impôsto, êste nasce. A vontade do contribuinte só é levada geralmente em conta, para certos tratamentos de favor e por exceção (*Principii di Diritto Tributario*, vol. 2º, pág. 208 e segs.).

Na espécie, a Lei estadual nº 2.958, de 1955, art. 25, veio simplesmente facultar o recolhimento para a eventualidade de o contribuinte desejar gozar de um benefício, o de vigorar o valor do imovel ao tempo do compromisso, ao invés do normal, o valor ao tempo da escritura definitiva.

Não disse a Lei nº 2.958 que o recolhimento implicaria ao nascimento imediato da obrigação tributária.

Se o dissesse, padeceria o seu texto da eiva de inconstitucionalidade, pois tornaria tributáveis à sisa, os compromissos de compra, independentemente da escritura definitiva, desde que os compromissários anuíssem em fazer determinado recolhimento. E a taxação dos compromissos à sisa, apesar da colaboração do particular, violaria a Constituição federal, uma vez que esta só permite a cobrança de sisa nas transmissões imobiliárias. Ora, transmissão imobiliária inexiste em meros compromissos de compra.

O que a Lei nº 2.958 preceituou foi coisa muito diferente.

Foi clara ao estabelecer que o recolhimento antecipado constituiria uma faculdade instituída para o caso de o contribuinte querer gozar, mais tarde, de uma vantagem: o valor fiscal seria o do tempo do compromisso ao invés do da época da escritura definitiva.

Êsse intuito transparece do contexto do art. 25: "É facultado... recolher... por antecipação e pelo valor do imóvel na data do contrato... o impôsto de transmissão *inter vivos* devido pela transmissão"...

"Impôsto de transmissão *inter vivos* devido pela transmissão", o que significa?

Significa reconhecimento textual de que a sisa se paga pela "transmissão imobiliária". E "transmissão imobiliária" só ocorre com a passagem da escritura definitiva, quando o compromissário vendedor então transmite, ao comprador, o domínio do imóvel compromissado.

Em suma: a Lei nº 2.958, art. 25, não atribui ao ato do contribuinte o condão de dar nascimento à obrigação tributária da sisa. Se o fizesse, estaria ampliando indevidamente a esfera tributária do Estado, tornando legítimas as taxações de simples compromissos, isoladamente da escritura definitiva, o que é defeso ao Estado, mesmo que conte com a anuência do particular.

A Lei nº 2.958, no art. 25, só concedeu uma faculdade, uma autorização.

Faculdade ou autorização não implicam em dilatações do campo tributário, fixado em limites rígidos pelos textos constitucionais.

Nem diversa é a solução do tema perante a Lei nº 185, primeiro diploma legislativo a instituir, em São Paulo, a antecipação nos compromissos.

A Lei nº 185 precedeu grave dissídio, doutrinário e jurisprudencial, sôbre qual o valor do imóvel, para efeito de sisa, quando a transmissão imobiliária decorra de simples cumprimento de um contrato liminar. Doutrina e jurisprudência, ponderáveis, entendiam que, embora o fato gerador fôsse a escritura definitiva, estaria o Fisco obrigado a remontar à época do compromisso para determinação do valor. A questão, porém, estava longe de ser pacífica, pois outros sustentavam que o Fisco sendo estranho ao contrato preliminar, ao mesmo não estava de qualquer modo vinculado, cabendo-lhe o direito de cobrar o tributo pelo valor ao tempo da escritura definitiva, quando então surgia o fato gerador.

A Lei nº 185 veio resolver o dissídio. Firmou a respeito que o valor era o da escritura definitiva. Todavia, permitiu remontar-se à época do compromisso se, com o contrato preliminar, se fizesse o recolhimento da quantia cabível ao Fisco (arts. 20 e 21).

O recolhimento visava tão-só a vinculação do Fisco a determinada época; nada mais.

A Lei nº 185, art. 21, não deu ao contribuinte a faculdade, na realidade extraordinária, de precipitar, de provocar o nascimento da obrigação tributária. Como o simples recolhimento no momento do compromisso poderia gerar uma "transmissão imobiliária", única tributável à sisa?

O que a Lei nº 185 fêz foi simplesmente estabelecer uma "antecipação de pagamento, ato que não se confunde com "antecipação de nascimento" de obrigação tributária.

O pagamento ou recolhimento pecuniário pode anteceder ao nascimento da obrigação tributária, na eventualidade que esta aconteça, legitimando aquêle ato.

O pagamento, em si, é bem de verse, não implica na criação do fato imponível. A legitimação do ato fica sempre na dependência do nascimento do débito fiscal.

Conquanto normalmente o pagamento suceda ao nascimento de dívida fiscal, não constitui raridade a cobrança antecipada (Trotabas, *Science et Technique Fiscales*, ed. de 1960, pág. 326).

Na França e na Itália, por exemplo, há antecipação no chamado impôsto de registro.

Sucede aí, às vêzes, que, embora o contribuinte tenha feito o recolhimento, haja demora na feitura do ato sujeito ao tributo de registro.

A quantia adiantada não pode ser tida por quitação de um "tributo", pois inexiste no momento do recolhimento um ato tributável. Nem o Fisco poderia exigi-lo por ausência de fato gerador.

Resolvendo o tema delicado, a lei italiana sôbre o impôsto de registro considerou êsse recolhimento "simples depósito" (art. 88). Fê-lo adequadamente, na opinião de Berliri, pois, ao seu ver, não se trata de uma "questão bizantina ou de lana caprina, mas, ao contrário, de uma questão que pode ter repercussões práticas notáveis" (*Le Leggi del Registro*, pág. 48).

Na Lei paulista nº 2.958, art. 25, pôsto não se tivesse o cuidado de dizer que o recolhimento equivaleria a depósito, é manifesto que o resultado é idêntico. É um depósito que se converterá em pagamento quando ocorra o fato gerador que legitime a cobrança.

Na espécie em debate, não houve a passagem da escritura definitiva. Não se verificou, portanto, a transmissão

imobiliária, legitimadora da cobrança forçada de qualquer débito fiscal a título de sisa.

Acresce que, nem se pode dizer ínsita, no caso, a transferência imobiliária, a depender de uma mera formalização por escritura definitiva. Não, pois os outorgantes não são donos de uma das partes. Prometeram regularizar e conseguir o reconhecimento de um título em inventário. E prometeram sem segurança quanto ao resultado, tanto assim que ficou expressa a possibilidade de desfazimento parcial do contrato.

Como, pois, em tal hipótese, dizer-se exigível a sisa desde logo, se não há certeza de uma futura transferência imobiliária?

Pelo exposto: Acordam, em Segunda Câmara Civil do Tribunal de Alçada, por votação unânime, dar provimento ao recurso e julgar a Fazenda do Estado carecedora de ação.

Custas como de direito.

São Paulo, 6 de fevereiro de 1960. — *Flávio Tôrres*, Presidente, com voto — *Lafayette Salles*, relator — *Vieira Neto*.