NOTAS E COMENTÁRIOS

O IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

CARLOS HENRIQUE VILLELA DOS SANTOS *

Competência dos Estados para cobrança do impôsto de transmissão. Cessão de direitos. Bens imóveis. Legislação da Guanabara. Conclusão.

A vigente Constituição Federal, promulgada através da Emenda Constitucional n.º 1, em 17 de outubro de 1969, manteve, com ligeira modificação na redação, o Sistema Tributário Nacional instituído através da Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, que constituiu o Capítulo V da Constituição anterior, promulgada em 24 de janeiro de 1967.

Entre as diversas modificações e pela importância de que se revestiu, destacou-se a que reformulou a competência dos Estados para a cobrança do impôsto de transmissão.

A arrecadação daquele tributo, que competia aos Estados pelo art. 19, incisos II (*causa mortis*) e III (*inter vivos*), da prefalada Constituição de 1946, passou para os Municípios pela Emenda Constitucional n.º 5, de 21 de novembro de 1961, transferindo, a êstes últimos, a competência para a cobrança do impôsto de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades.

Assim é que, unificando os dois impostos, atribuindo aos Estados a competência para instituí-los, usando-se a linguagem da vigente Carta Magna, e fixando o campo de sua incidência sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição, a atual Lei Maior consagrou as inovações introduzidas pela citada Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, a mais importantes das quais foi, por sem dúvida, a que atribuiu ao Senado Federal a competência para fixar a alíquota do impôsto através de Resolução.

* Advogado na Guanabara.

A cessão de direitos à aquisição de imóveis, por não importar em transmissão de propriedade, sempre escapou da incidência da "sisa", valendo notar que o Supremo Tribunal Federal sempre a julgou indevida, como se lê na Súmula 82. Tal discussão, porém, não mais subsiste em face do nôvo dispositivo constitucional (art. 23, I).

Outra importante inovação, introduzida pela Emenda Constitucional n.º 18, consagrada na Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que regulou o Sistema Tributário Nacional, e mantida, a seguir, nas duas Constituições que foram promulgadas, reside em que, fazendo incidir o tributo sôbre a transmissão de bens imóveis, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição, desapareceu o impôsto chamado *causa mortis* porque não mais se considera impôsto de herança, tributando-se, apenas, os bens imóveis que integram o inventário.

Não obstante tal fato, persiste, na prática, a velha dicotomia, denominando-se o impôsto de transmissão, que hoje tem apenas um fato gerador, como *inter vivos,* se se trata, como o próprio nome indica, de uma operação entre pessoas vivas, e como *causa mortis* quando a transmissão ocorre em virtude de inventário.

No Estado da Guanabara a matéria foi regulada pela Lei n.º 1.165, de 13 de dezembro de 1966, Título V, arts. 165 a 195, com as alterações constantes do Decreto-lei n.º 102, de 8 de agôsto de 1969, publicado na página 13.895 do Diário Oficial (Parte I), de 11-8-69, daquele Estado.

Anteriormente, quando a dupla designação estabelecia critérios diversos para a cobrança do tributo, o então chamado *inter vivos,* que era regulado pelo Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agôsto de 1946, era cobrado cmo base no artigo 73 da Lei n.º 672, de 9-12-64, que alterou o art. 10 do citado Decreto-lei n.º 9.626, para declarar que o impôsto era devido sôbre o valor do bem, considerado êste da seguinte forma:

> I — Quando se tratasse de terreno não edificado — o valor que servisse de base ao cálculo do impôsto territorial;
>
> II — quando se tratasse de terreno com edificação concluída — o maior dos seguintes valôres:
>
> a) 12 vêzes o valor que servisse de base ao cálculo do impôsto predial; ou
>
> b) o valor que servisse de base ao cálculo do impôsto territorial;
>
> III — quando se tratasse de terreno com edificação não concluída: o valor que servisse de base ao cálculo do impôsto territorial mais o valor das obras realizadas;
>
> IV — quando se tratasse de construção feita em terreno de outrem que não fôsse transmitente: o valor das obras realizadas.

O parágrafo único daquele dispositivo legal estabelecia que o valor do bem, para efeito de cálculo, seria o da época em que fôsse efetuado o pagamento do impôsto.

As hipóteses acima estabelecidas eram as mesmas para a cobrança do impôsto de transmissão *causa mortis,* o qual, pelo artigo 67 da Lei 242, de 26 de novembro de 1962, com a redação que lhe foi dada pelo art. 68 da Lei n.º 672, de 9/12/64 incidia sôbre o valor apurado em avaliação judicial, nunca inferior aos critérios supra referidos para a cobrança do então vigente impôsto de transmissão *inter vivos,* com exceção do disposto no precitado parágrafo único, em lugar do qual surgiu o § 2.º, com a seguinte redação:

> 'O valor do bem, base para o cálculo do impôsto, é o da data em que se operar a transmissão, extinção ou consolidação".

Seguia-se, então, uma tabela que fixava várias taxas (percentagem) que iam numa gradação crescente até atingir o limite de 50% (cinqüenta por cento), quando a transmissão se operava para parentes do 4.º grau em diante e estranhos, desde que o valor do monte fôsse superior a NCr$ 250.000,00.

Como foi dito linhas antes, a Lei n.º 1.165, de 13 de dezembro de 1966, tratou do assunto nos arts. 165 a 195.

Em sua primitiva redação, o art. 174 da citada lei dispôs que o impôsto de transmissão, ainda chamado *inter vivos,* pelas razões já apontadas, incidiria sôbre o valor tributado ou padronizado, quer se tratasse de imóvel com edificação ou terreno sem benfeitorias, relevando notar, contudo, que, no caso de edifícios de apartamentos, deveria ser calculado o valor da quota do terreno porque êste poderia ser superior ao valor tributado.

Não é difícil constatar que, assim estabelecendo, o legislador estadual não sòmente se afastou do critério estabelecido na Lei n.º 5.172, de 25/10/66, que regulou o Sistema Tributário Nacional, mas, e sobretudo, não atentou para o enorme prejuízo que acarretou para o próprio fisco estadual, sabido como é que o valor padronizado ou tributado é sensìvelmente inferior ao valor real dos imóveis e, em face do nôvo dispositivo, os contribuintes não mais tinham necessidade de declarar, nas escrituras, um valor que não correspondia ao que, na realidade, havia sido efetivamente ajustado.

Realmente, fazendo incidir o tributo sôbre o valor tributado ou o padronizado, a lei estadual contrariou, a nosso ver, o art. 38 da Lei n.º 5.172, já mencionada, que estabeleceu para base do cálculo do impôsto o *valor venal* dos bens ou direitos transmitidos.

Foi, portanto, atentando, certamente, para êste aspecto, que o supradito Decreto-le in.º 102, de 8/8/69, modificou a redação do art. 174 da Lei n.º 1.165, de 13/12/66, que passou a considerar como valor do bem, para efeito do cálculo do impôsto (e não do imóvel, como, por equívoco, saiu na publicação):

> I — Nas transmissões *inter-vivos*:
>
> a) quando se tratar de terreno não edificado, o maior dos seguintes valôres:
>
> 1. o valor que servir de base ao cálculo do impôsto territorial;

2. o valor pactuado;

b) quando se tratar de terreno com edificação concluída, o maior dos seguintes valôres:

1. o valor que servir de base ao cálculo do impôsto predial;

2. o valor pactuado (terreno e construção);

c) quando se tratar de terreno com edificação não concluída, o maior dos seguintes valôres:

1. o valor que servir de base ao cálculo do impôsto territorial;

2. o valor pactuado (terreno e construção);

d) quando se tratar de cessão de direito e ação a herança ou legado, o maior dos seguintes valôres:

1. o valor que servir de base ao cálculo do impôsto predial ou do territorial, conforme o caso;

2. o valor pactuado;

3. o valor apurado na avaliação judicial.

Observa-se, pela transcrição acima, que houve um retôrno ao sistema anterior com a inclusão do *valor pactuado,* se bem que êste, na realidade, pelos mtoivos já expostos, nunca será verdadeiramente declarado, tendo sido falha, portanto, a disciplinação da matéria quanto à apuração do valor efetivamente ajustado para a operação, pois as partes sempre declararão um valor abaixo do real.

No que tange ao cálculo do impôsto quando a transmissão ocorre em inventário, o supracitado Decreto-lei n.º 102 estabeleceu o maior dos seguintes valôres:

a) o que servir de base ao cálculo do impôsto predial ou territorial, conforme o caso; e

b) o apurado em avaliação judicial.

Foi, ainda, incluído um artigo, de n.º 174-A, com a seguinte redação:

"Não será incluído na base do cálculo o valor da construção, ou parte do da mesma, que o adquirente prove já ter sido executado à sua custa, integrando-se no seu patrimônio".

A nosso ver, o critério para o pagamento do impôsto de transmissão *causa mortis* deveria ser um só, ou seja, baseado na avaliação judicial, e isto porque, é fato notório, quer o valor que serve de base ao cálculo do impôsto predial, quer o que serve de base ao cálculo do impôsto territorial, são muito inferiores aos valôres apurados na avaliação judicial, que, por menores que sejam, são bem mais próximos da realidade, ficando sem razão de ser a letra "a" acima transcrita.

Já tivemos oportunidade de dizer, no início do presente trabalho, que a mais importante inovação introduzida pela Emenda Constitucional n.º 18, que revolucionou, a bem dizer, todo o nosso sistema tributário, foi, no campo da competência do tributo que está sendo objeto dêste estudo, a fixação da alíquota por Resolução do Senado Federal.

Tal dispositivo acha-se reproduzido no art. 39 da Lei n.º 5.172 e no § 3.º do art. 23 da vigente Constituição Federal mas, até hoje, aquêle órgão do Poder Legislativo ainda não fixou nenhuma alíquota visando àquela finalidade, razão pela qual continuam em vigor as alíquotas que foram estabelecidas pelo art. 8.º do Ato Complementar n.º 27, de 8 de dezembro de 1966, assim discriminadas:

> I — Transmissões compreendidas no sistema financeiro da habitação a que se refere a Lei n.º 4.380, de 21 de agôsto de 1964 e legislação complementar: 0,5%
> II — Demais transmissões a título oneroso: 1,0%
> III — Quaisquer outras transmissões: 2,0%

Vale assinalar que, ao entrar em vigor, a Lei n.º 1.165 estabeleceu, no seu artigo 171, posteriormente revogado, que a alíquota aplicável nas transmissões *inter vivos* a título gratuito, ou nas transmissões *causa mortis*, quando o adquirente fôsse ascendente, descendente ou cônjuge do transmitente, seria a metade da que fôsse estabelecida pela Resolução do Senado Federal.

Apesar de revogado, o dispositivo chegou a ser aplicado durante algum tempo, beneficiando, sobremaneira, os que, tendo a qualidade de ascendente, descendente ou cônjuge, receberam, por herança, bens tributáveis.

Entre as várias alterações ocorridas com referência ao impôsto de transmissão *causa mortis*, vale ressaltar, pela sua importância, a que diz respeito à época em que deve ser pago o tributo.

Anteriormente, o art. 69 da Lei n.º 672, de 9/12/64, estabelecia que, a partir de 1 (um) ano da data do falecimento do *de cujus*, ou da extinção do fideicomisso, do usufruto, ou de qualquer outro direito real, em virtude do falecimento, correriam, em favor da Fazenda, os juros de 1% (um por cento) por mês ou fração de mês, sôbre os impostos devidos, juros êsses que seriam cobrados juntamente com os impostos.

Agora, porém, aquêle prazo foi modificado pelo art. 179, III, da Lei n.º 1.165, que o fixou em 6 (seis) meses a contar da data do falecimento que der causa à transmissão.

Se o impôsto não fôr pago dentro do prazo previsto na lei, será acrescido de multa de mora, de acôrdo com as regras do art. 39 da Lei n.º 672, de 9/12/64, com as alterações introduzidas pelo art. 239, XVIII, da Lei n.º 1.165, que julgamos oportuno reproduzir:

> "Art. 39. Os créditos fiscais referentes a tributos que assentam sôbre operações ou atos isolados, quando não pagos na oportunidade prevista na lei ou no regulamento, fi-

carão acrescidos de multa de mora, de acôrdo com as seguintes regras:

I — Nos primeiros trinta dias que se seguirem à data em que deveria ser pago o débito: 10%;

II — Nos sessenta dias que se seguirem ao término do prazo fixado no inciso anterior: 30%;

III — Nos cento e vinte dias que se seguirem ao término do prazo fixado no inciso anterior: 50%;

IV — Por trinta dias ou fração de trinta dias, que se seguirem ao término do prazo fixado no inciso anterior, será adicionado, à percentagem prevista no mesmo inciso, mais 2%".

O art. 178 da referida Lei n.º 1.165 dispôs que nas extinções e consolidações de usufruto ou fideicomisso o impôsto será apurado de acôrdo com a legislação em vigor na data em que se realizar o ato ou em que ocorrer o fato causador da extinção ou da consolidaçã.o

No tocante à aplicabilidade da nova lei o art. 195 dispôs que ficaria revogada, a partir da data em que entrasse em vigor nessa parte a Emenda Constitucional n.º 18, isto é, em 1.º de janeiro de 1967, tôda a legislação reguladora dos impostos de transmissão de propriedade *inter vivos* e *causa mortis*.

Por fim, pelo art. 265 da Lei n.º 1.165, foram beneficiados os contribuintes do impôsto de transmissão *causa mortis* desde que, nos inventários em curso, o tributo não houvesse sido pago, determinando fôssem, desde logo, aplicadas as novas alíquotas, se mais favoráveis.

A leitura atenta do Título V da Lei n.º 1.165, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 102, de 8/8/69, esclarecerá sôbre os pontos não abordados.

Limitamo-nos a tecer considerações de ordem geral, apontando alguns tópicos que nos pareceram mais importantes.

O Instituto de Organização Racional do Trabalho da Guanabara — abreviadamente IDORT-GB — como seus congêneres de outros Estados, propõe-se a realizar e proporcionar a seus associados e demais interessados:

Intercâmbio internacional
Forum de estudos
Treinamento
Assistência técnica
Revista
Biblioteca
Prêmio de organização e administração
Congressos

Sede: Praia de Botafogo 186, Rio de Janeiro, GB.