## *IMPOSTO DE TRANSMISSÃO — FATO GERADOR — CONTRATO PRELIMINAR*

*— Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Fato gerador. O compromisso de compra e venda e a promessa de cessão de direitos aquisitivos, dada a sua natureza de contratos preliminares no direito privado brasileiro, não constituem meios idôneos à transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, sendo, portanto, inconstitucional a norma que os erige em fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.*

*Representação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso VII, do art. 89, do Decreto-lei n.º 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n.º 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Representação nº 1.211
*Representante:* Procurador-Geral da República
*Representados:* Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
*Relator:* Sr. Ministro OCTAVIO GALLOTTI

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, julgar procedente a representação e declarar a inconstitucionalidade do inciso VII do art. 89 do Decreto-lei nº 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro.

Brasília, 30 de abril de 1987. — *Rafael Mayer*, Presidente. *Octavio Gallotti*, Relator.

RELATÓRIO

*O Sr. Ministro Octavio Gallotti:* Adoto, como relatório, a parte expositiva do parecer do Ministério Público federal, lançado às fls. 53-63:

"Acolhendo súplica que lhe dirigiu o Presidente da Associação Brasileira das Administradoras de Imóveis, o Exmo. Sr. Procurador-Geral da República submeteu representação ao Supremo Tribunal Federal im-

pugnando o inciso VII do art. 89 do Decreto-lei nº 5/75, do Estado do Rio de Janeiro, que impõe a cobrança do imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos na vigência do contrato preliminar de promessa de compra e venda e de cessão de direitos aquisitivos.

A argüição de inconstitucionalidade veio justificada com aparente precedente da excelsa Corte (Representação nº 1.121-6-GO) em que restou *ab-rogada* idêntica norma à consideração de que no direito privado brasileiro 'o compromisso de compra e venda é contrato preliminar que gera obrigação de fazer e não de dar: as partes contratantes nele se obrigam a celebrar, posteriormente, outro contrato, que é definitivo' (Exmo. Sr. Ministro Moreira Alves, relator daquela representação).

A entidade suplicante salientou a pequena divergência entre as hipóteses em confronto, que, entretanto, não descaracterizaria o precedente como paradigma:

'(...)

De ressaltar, desde logo, que na hipótese aqui focalizada há apenas uma ligeira nuança que não compromete, de forma alguma, a sua identificação com a matéria focalizada na Representação nº 1.121-6-GO.

É que, de efeito, o Decreto-lei nº 5, de 15 de março de 1975, não erige, formal e frontalmente, em fato gerador a assinatura do compromisso de compra e venda e de cessão de direitos.

Ocorre, porém, que de forma transvista obriga ao pagamento do ITBI à consideração da simples assinatura do instrumento de promessa, a saber:

'Art. 89. O imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:

(...)

VII — na compra e venda e na cessão de direitos aquisitivos, precedidos de promessa, dentro de 90 (noventa) dias a contar da assinatura do respectivo instrumento de promessa;

(...)'.

Seria impensável, aliás, admitir que, por simples diferença de estilo no prescrever, pudesse ser alcançado, eficaz e validamente, porém por via oblíqua, o objetivo de contrariar mandamento de nível constitucional.

De fato, sabendo-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal (art. 139 do CTN) e que esta, de sua vez, surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), a determinação de prazo para pagamento de crédito tributário traz ínsita a prescrição de ocorrência do fato gerador. Vale dizer: se se fixa um prazo de pagamento de certo tributo é porque se tem como ocorrido o respectivo fato gerador.

(...)'

Requisitadas as informações, na forma regimental, prestaram-nas o Exmo. Sr. Presidente da Assembléia Legislativa, Deputado Paulo Ribeiro, e o Exmo. Sr. Governador do estado, Dr. Leonel Brizola.

A ilustrada Presidência da Assembléia não tratou do tema em seu mérito, limitando-se a enfatizar que o diploma legal objeto de exame é um decreto-lei editado pela Chefia do Governo fluminense, que o submeteu ao crivo do Poder Legislativo, dando-se a aprovação, entretanto, por decurso de prazo.

O Sr. Governador, entretanto, após salientar que nem a súplica nem a representação indicam o dispositivo constitucional que estaria ofendido (daí invocar a denominada regra de bom aviso de que a inconstitucionalidade não se presume), passa a sustentar que a norma atacada, ao contrário do que se afirma, não erigiu a promessa de venda como fato gerador do imposto de transmissão.

O que o inciso legal prevê — diz a ilustre autoridade informante — 'é, apenas e tão-somente, uma antecipação do recolhimento do imposto, que somente se transformará em pagamento efetivo do tributo, por ocasião da escritura definitiva' (*sic*, p. 47). E prossegue:

'A súplica endereçada ao Exmo. Sr. Procurador-Geral da República confunde a fixação do momento do pagamento do imposto

com a definição de seu fato gerador, coisas absolutamente distintas.

A lei estadual é livre para fixar o momento em que o tributo deve ser liquidado, antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Em inúmeros tributos o pagamento ocorre antes do fato gerador, havendo em certos casos, como no do imposto sobre a renda, sistema ordinário de devolução do *quantum* antecipadamente para quando, ocorrido o fato gerador ou verificada a sua inocorrência, restar certa a inexistência do tributo ou o excesso do valor antecipadamente recolhido. E ninguém jamais sustentou que a antecipação do pagamento importe em caracterizar como gerador o fato que faz surgir a obrigação de realizar o recolhimento antecipado.

No caso do imposto de transmissão *inter vivos,* as legislações de todos os estados, em todos os tempos, determinam o pagamento do tributo, invariavelmente, antes da prática do ato que transmite ou constitui direito real, sem que jamais se tenha argüido, por isso, a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo atinente ao momento do recolhimento do imposto.

A norma inquinada de inconstitucional limita-se a disciplinar o momento do pagamento (antecipado) do imposto, tomando como data básica para fixar tal momento a da prática de determinado ato jurídico — promessa de venda — que guarda inegável relação com o fato gerador. Daí a dizer-se que a lei estadual erigiu a promessa em fato gerador do imposto de transmissão há enorme distância.'

Referidas informações invocam, à guisa de demonstrar o acerto da cobrança antecipada do imposto, o venerando acórdão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 98.831-0-RJ, de que foi relator o Exmo. Sr. Ministro Aldir Passarinho (*DJU* de 24.6.83, p. 9.477). Referido aresto, calcado na Súmula nº 108, afirmou que, se não pago o imposto de transmissão *inter vivos* na oportunidade do contrato preliminar de compra e venda, mas só efetuado esse pagamento quando da assinatura da escritura definitiva, deve ser calculado sobre 'o valor do imóvel à época do contrato último'.

E arremata o Sr. Governador:

'Na verdade, o questionado inciso VII só faz é imprimir maior rigor à regra do prévio pagamento do imposto, em relação à ocorrência do fato translativo, porquanto, havendo contrato preliminar, subtrai ao exclusivo arbítrio do contribuinte a determinação do tempo para o cumprimento da obrigação tributária.' " (fls. 53-7).

Depois dessa minuciosa descrição da controvérsia, opina o ilustre Procurador da República João Paulo Alexandre de Barros, com aprovação do eminente Procurador-Geral, Prof. José Paulo Sepúlveda Pertence:

"Os textos legais — do acórdão paradigma e o que ora se examina — na realidade diferem, mas o objeto de antecipar cobrança de tributo sobre uma transmissão ainda inexistente é o mesmo. Com efeito, o Decreto-lei nº 5, de 15 de março de 1975, na nova redação que lhe deu o Decreto-lei nº 413, de 13 de fevereiro de 1979, não define expressamente como fato gerador o *compromisso de compra e venda* e de *cessão de direitos,* mas impõe, indiretamente, a cobrança do imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos desde a existência do 'compromisso'.

Alega o estado-fiscal que a medida de antecipação do crédito 'subtrai ao exclusivo arbítrio do contribuinte a determinação do tempo para o cumprimento da obrigação tributária'. Estranhável, porém, que tenha fixado prazo tão próximo da assinatura do compromisso quando poderia ter estabelecido como de constituição do crédito tributário a época de extinção do prazo contratual do compromisso, desde que reunidos os pressupostos de adjudicação compulsória para o compromissário.

Data tão próxima da assinatura do instrumento de promessa (90 dias) em transações que, de modo geral, são aperfeiçoadas a longo prazo, às vezes, anos, como os financiamentos do Sistema Financeiro da Habitação, por exemplo, é, na realidade, camuflar o fato gerador, servindo-se dos meandros da legislação, à qual o Código Tributário Na-

cional permite, em verdade, mas como regra geral, estabelecer outras hipóteses de fato gerador que não a *situação de fato* (desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios) ou a *situação jurídica* (desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável).

Com efeito, estabelece o Código Tributário Nacional (art. 114) que o 'fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência', admitido que o legislador defina um fato gerador *tertius genus*, se impossível identificar uma das hipóteses previstas nos itens I e II do art. 116 (situação de fato e situação jurídica).

O estado-fiscal foi violento com o contribuinte *in fieri*, obrigando-o a pagar um imposto, não na época da situação jurídica definitivamente constituída mas, antecipando-se sideralmente dela, e aproximando-se umbilicalmente àquela em que a anterior situação jurídica não pode ser considerada fato gerador do imposto de transmissão de bem imóvel *inter vivos*, porque simplesmente *transmissão não é*.

Alega a eminente autoridade informante que a representação não tem embasamento constitucional, inexistindo indicação de dispositivo da Carta Política. Ocorre que os fundamentos da representação são os da súplica por ela encampados. O que lhe serviu de sustentação foi a indicação do precedente na Representação nº 1.121-6-GO, onde — já se demonstrou — a temática é assemelhada, porém, rigorosamente, não é igual: aqui o diploma legal impugnado fixou como época de pagamento do tributo a da assinatura do compromisso de compra e venda, com um interregno de 90 dias; lá, no venerando acórdão paradigma, a lei viciada definira como fato gerador o compromisso de compra e venda.

Mas não houve só esse fundamento jurídico. Outro foi competentemente demonstrado na súplica, quando aponta violações ao Código Tributário Nacional. Ora, se o Estado obriga o cidadão a tornar-se contribuinte antes que a *lei*, em sua generalidade, em sua abstratividade, em sua coercibilidade, em sua bilateralidade, o faça, a sua atuação representa ofensa ao regime de legalidade, ferindo garantia individual, constitucionalmente assegurada, de não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 153, § 2º, da Carta Política).

O Decreto-lei nº 413/79, do Governo do Estado do Rio de Janeiro, desatendeu ao que impõe o Código Tributário Nacional (Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que assim define, *especificamente*, o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos:

'Art. 35. O imposto de competência dos estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I — a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II — a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III — a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.'

Sendo perfeitamente identificável e definível o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis (há comprador e vendedor, há o bem objeto da operação imobiliária, há o preço e há, como corolário, a escritura de compra e venda, a denominada escritura definitiva), não há por que se cogitar — como o fez o Estado do Rio de Janeiro — de aplicar o *tertius genus*, excepcionalmente admitido no art. 116 do CTN, posto que se trata de hipótese em que são nitidamente delimitáveis a situação fática e a situação jurídica.

Admitir-se a antecipação da cobrança do imposto sobre a transmissão de bens imó-

veis e de direitos a eles relativos, sem fato gerador legitimamente definido, viola a lei complementar que rege o Sistema Tributário Nacional, editada com expressa recomendação constitucional, dentre outras, a de regular as limitações constitucionais do poder de tributar (cf. art. 18, § 1º, do Estatuto Fundamental).

No art. 23 da Constituição é dada competência aos estados-membros para instituírem imposto sobre *transmissão*, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis. E é neste ponto que também é fundamento jurídico da representação a invocação do precedente que é a Representação nº 1.121-6-GO, onde S. Exa. o Sr. Ministro Moreira Alves, consagrado civilista por todos festejado, definindo a natureza jurídica do compromisso de compra e venda (isto porque lá se cuidou de dispositivo legal que definia o *compromisso* como fato gerador), sentencia, *verbis*:

'(...)

*Em conseqüência, por ele não há a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, nem configura ele cessão de direitos à aquisição desses direitos reais,* únicos fatos geradores que, em face do inciso I do art. 23 da Constituição Federal, dão nascimento à relação jurídica tributária concernente ao imposto de transmissão. (...)' (*RTJ*, 109/899; grifamos).

Eventuais precedentes de legislação estadual, citados *in genere* pela autoridade informante, não têm o condão de legitimar ato legislativo que, *data maxima venia*, ofende não só o direito constitucional ordenado como toda a doutrina constitucional construída a partir do *Bill of Rights*.

Também não se amolda como exemplo, a nosso sentir, o critério de lançamento do imposto federal sobre rendas. Neste, embora também abusiva a prática de cobrar a mais o que era realmente devido pelo contribuinte, daí o expediente de procrastinadas devoluções pelo fisco federal, na realidade o contribuinte nunca foi obrigado a pagar o imposto sem o efetivo fato gerador que é *efetivo recebimento de rendimentos*.

Em conclusão e à luz da lição do Exmo. Sr. Ministro Moreira Alves, estamos convencidos de que o diploma legal imprecado, decididamente ofende a Constituição Federal nos arts. 23 e 153, § 2º, quanto a este sob o aspecto de malferimento ao regime de legalidade, daí por que opinarmos pela procedência da representação mediante a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 413/79, editado pela Chefia de Governo do Estado do Rio de Janeiro e aprovado pela Assembléia Legislativa pelo mecanismo do decurso de prazo" (fls. 57-63).

É o relatório, do qual distribuir-se-ão cópias aos Exmos. Srs. Ministros, como prescrito nos arts. 87, I, e 172 do Regimento Interno do Supremo Tribunal.

VOTO

*O Sr. Ministro Octavio Gallotti* (Relator): Releio a norma impugnada que se consubstancia no art. 89, VII, do Decreto-lei fluminense nº 5/75, com a redação dada pelo de nº 413/79, e está inserida no Título IV do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro, referente ao "Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos":

"Art. 89. O imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:

(...)

VII — Na compra e venda e na cessão de direitos aquisitivos, precedidas de promessa, dentro de 90 (noventa) dias a contar da assinatura do respectivo instrumento de promessa."

Dispõe, por seu turno, a Constituição Federal, no art. 23, ao autorizar a instituição da espécie tributária em causa:

"Art. 23. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I — Transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição."

Segundo o art. 110 do Código Tributário Nacional, o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado deve prevalecer, para a definição ou limitação das competências tributárias, vale dizer, para a fixação do fato gerador.

Ora, no direito privado brasileiro, a promessa de compra e venda é contrato preliminar, gerando obrigação meramente pessoal e não constitui meio idôneo para a transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, transmissão essa que, como se viu, é o elemento característico da competência tributária do estado, prevista na Constituição.

Por isso, já decidiu o Supremo Tribunal, ao apreciar a Representação nº 1.121, de que foi relator o eminente Ministro Moreira Alves:

"Fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Compromisso de compra e venda.

O compromisso de compra e venda, no sistema jurídico brasileiro, não transmite direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição deles, razão por que é inconstitucional a lei que o tenha como fato gerador de imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.

Representação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso I do parágrafo único do art. 114 da Lei nº 7.730, de 30 de outubro de 1973, do estado de Goiás" (*RTJ*, 109/895).

Também a simples promessa de cessão não se pode confundir com a cessão de direitos aquisitivos, a que aludem o inciso I (parte final) do art. 23 da Constituição e o item III do art. 35 do Código Tributário Nacional.

Procura o ilustre Governador representado demonstrar que a exigência fiscal em causa é mera antecipação do imposto, a transformar-se em imposto na ocasião da escritura definitiva.

Em verdade, na "competência legislativa plena", reconhecida ao estado pelo art. 6º do Código Tributário Nacional, compreende-se a de regular a forma e a época do pagamento dos tributos locais.

Mas essa competência encontra limite na própria Constituição Federal, quando descreve a situação apta para o nascimento da obrigação.

Assim, a oportunidade do pagamento não pode remontar para aquém do fato gerador prescrito na lei de hierarquia superior, pretendendo-se que repouse em outro inidôneo, como a simples promessa de cessão ou de compra e venda, como, iniludivelmente, buscou a norma impugnada.

Acolhendo o parecer, julgo procedente a representação, para declarar inconstitucional o inciso VII do art. 89 do Decreto-lei nº 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro.

EXTRATO DA ATA

Rp. nº 1.211-5-RJ — Rel.: Ministro Octavio Gallotti. Repte.: Procurador-Geral da República. Rpdos.: Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

Decisão: julgou-se procedente a representação e declarou-se a inconstitucionalidade do inciso VII do art. 89 do Decreto-lei nº 5, de 15 de março de 1975, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 413, de 13 de fevereiro de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro. Decisão unânime. Votou o Presidente. Plenário, 30.4.87.

Presidência do Sr. Ministro Rafael Mayer. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti e Célio Borja.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Carlos Madeira.

Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.