IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE — COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA

— O impôsto de transmissão de propriedade, nos casos em que existe contrato de compromisso de compra e venda, deverá ser calculado sôbre o valor dos bens transmitidos, ao tempo da promessa de venda.

PARECER

A questão de impôsto de transmissão de propriedade, nos casos em que existe contrato de compromisso de compra e venda, não é ainda pacífica e apresenta aspectos vários. Não é estranhável que assim aconteça, certo como é que data de pouco tempo a legislação especial sôbre negócios imobiliários a prestações. Circunstâncias peculiares ao nosso país fizeram surgir o fenômeno jurídico que disposições especiais procuram disciplinar. Entre essas circunstâncias avultam a da extensão do território pátrio e da pobreza dos seus habitantes. De forma especial o legislador procurou imprimir maior segurança às compras em prestações de terras e terrenos loteados.

As primeiras normas legislativas a respeito datam de 1937, com a expedição do decreto-lei n. 58, de 10 de dezembro dêsse ano, regulamentado pelo decreto n. 3.079, de 15 de setembro de 1938. Segundo se depreende dos considerandos que precedem o aludido diploma federal, quis o legislador abrandar o rigor do disposto no art. 1.088 do Código Civil, que permite a qualquer das partes arrepender-se antes de assinada a escritura de compra e venda, dispositivo êsse que deixa práticamente sem amparo numerosos compradores de lotes, uma vez que as transações assim realizadas não transferem o domínio ao comprador. Referindo-se ao aludido decreto-lei n. 58, de 10 de dezembro de 1937, observa o professor Jorge Americano: "Tendo estabelecido um novo tipo de direito real adaptável ao gênero — compromisso de compra e venda de imóvel — estava,

lógica e jurídicamente, obrigado a estendê-lo a todos os compromissos desse gênero." (*Rev. dos Trib.*, 144/35).

Embora, para efeito de garantias que estabelece, o decreto-lei n.º 58 seja aplicável apenas à espécie econômico-jurídica do loteamento, a verdade é que os imóveis não loteados formam, também, objeto de um dispositivo novo e especial: o art. 22 do decreto 3.079, de 15 de setembro de 1938. E' ainda o professor Jorge Americano quem diz: "O verdadeiro alcance do art. 22 do decreto 3.079 é estabelecer lógicamente um direito real a favor do compromissário comprador.

A tendência é, pois, como se vê, para atribuir aos contratos de compromisso a feição de uma obrigação de dar, e não apenas de fazer, afastando-se, em certos casos, a aplicação do disposto no art. 1.088 do Código Civil, para enquadrá-los, de preferência, no disposto no art. 1.126 do mesmo Código, pelo qual a compra e venda considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes se acordarem no objeto e no preço.

Também no campo da legislação fiscal a compra e venda oriunda de contratos de compromisso vem sendo objeto de disposições especiais Assim é que o decreto estadual (São Paulo) n.º 6.569, de 16 de julho de 1934, reconhecendo a existência dessa relação econômico-jurídica, e visando conciliar os interêsses dos contribuintes com os do fisco, estabeleceu taxas adicionais sôbre o impôsto de transmissão, proporcionais ao tempo decorrido entre a data da expiração do compromisso e a lavratura da escritura definitiva, e concedeu favores especiais para aquêles que lavrassem as escrituras difinitivas dentro de um determinado prazo. O art. 18 do Livro V do Código de Impostos e Taxas do Estado de S. Paulo manteve essas taxas adicionais, sendo exigível pelo art. 16 do mesmo Código um acréscimo da taxa nos casos em que o adquirente não fôr o promitente originário. Por fôrça de dispositivos subsequentes, novos prazos foram estabelecidos para o pagamento do impôsto, sem as taxas adicionais, sendo finalmente revogados os arts. 16 a 18 de Código de Impostos e Taxas, pelo art. 17 do decreto-lei n.º 13.163, de 21-12-42. No sentido do que dispõem as leis fiscais de outros Estados, o decreto-lei n.º 11.800, de São Paulo, de 31-12-40, estabelece: "Nas vendas de terras rurais ou de terrenos urbanos, em lotes e por oferta pública, mediante o pagamento do preço a prazo, em prestações sucessivas e periódicas, na forma da lei, poderá ser antecipado, também, em prestações, o pagamento do impôsto de transmissão de propriedade imóvel *inter-vivos*. Parágrafo único — O pagamento pela maneira ora facultada será efetuado em estampilhas, obedecendo a regulamento que oportunamente o govêrno expedir".

Na Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais foi abordada a questão da inconstitucionalidade das leis que dispusessem neste sentido, pois entendiam alguns dos seus membros que tais leis ferem o art. 20, n.º I, da Constituição, segundo o qual são da competência privativa da União os impostos sôbre os contratos regulados por lei federal (*Rev. Serv. Pub.*, ano V, vol. IV, outubro de 1942). Mais recentemente, dispondo sôbre imunidade dos bens das autarquias, o decreto-lei federal n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, determinou: "O impôsto de transmissão de propriedade será pago de uma só vez, por ocasião da escritura definitiva,

tomando-se por base o valor do imóvel no momento da promessa de venda" (art. 3.º, § 3.º).

Vemos assim que, vindo ao encontro de uma relação econômico-jurídica preexistente, surgiu uma legislação especial, com um aspecto nitidamente social, visando imprimir maior segurança à referida relação e proteger os menos favorecidos pela fortuna, justamente aquêles que só podem dispor periòdicamente de pequenas parcelas para a aquisição de uma propriedade imóvel. O que essa legislação procura é aumentar a garantia das transações e evitar surprêsas incompatíveis com os limitados recursos daqueles que confiam nesse sistema de aquisição acessível aos patrimônios modestos.

Isto pôsto, cumpre indagar se, em face do que preceitua o art. 23, do Livro V, do Código de Imposto e Taxas, e da ressalva constante do art. 26, o impôsto de transmissão de propriedade, nos casos em que há escritura de compromisso de compra e venda, deve ser calculado sôbre o valor dos bens ao tempo do compromisso ou ao tempo da lavratura da escritura definitiva. Tem variado a respeito a jurisprudência administrativa, inclusive a do Tribunal de Impostos e Taxas. Firmada, a princípio no sentido de considerar o valor ao tempo do compromisso, essa jurisprudência modificou-se, tendo determinado a mudança de orientação do Tribunal de Impostos e Taxas, ao que nos consta, a revogação dos arts. 16 a 18, do Livro V, do Código de Impostos e Taxas. Ao que nos consta ainda, o assunto está sendo revisto naquele Tribunal, que, em decisões recentes, se inclina a restabelecer a jurisprudência anterior.

Pensamos, pelos motivos que vimos expondo, que é essa a orientação mais consentânea com a situação jurídica resultante da legislação especial a que aludimos. Realmente, se o fenômeno jurídico aí está, representando condições sociais locais, não pode o direito alhear-se a êsse ambiente em que deve operar. Citando e traduzindo outros hermeneutas. Carlos Maximiliano ensina: "Tôda a ciência que se limita aos textos de um livro e despreza as realidades, é ferida de esterilidade" (T. Holbach); "Cumpre ao magistrado ter em mira um ideal superior de justiça, condicionado por todos os elementos que informam a vida do homem em comunidade". (François Geny); "Não se pode conceber o Direito a não ser no seu momento dinâmico, isto é, como desdobramento constante da vida dos povos". (Abel de Andrade, *in Hermenêutica e Aplicação do Direito,* pág. 196). Êsses fatôres sociais que o hermeneuta não pode desprezar, conduzem-nos à apreciação das "consequências" de determinada exegese.

Ora, no caso em apreciação, não temos sequer um texto expresso de lei local determinando que, para efeito do disposto no art. 26 do Livro V do Código de Impostos e Taxas, deva ser considerado, nos casos de contratos de compromisso, o valor do imóvel ao tempo da escritura definitiva e não ao tempo do compromisso. Ao legislar expressamente a respeito, sôbre casos especiais, o legislador federal determinou, como vimos, que se tomasse por base "o valor do imóvel no momento da promessa de venda" (art. 3.º, § 3.º, do decreto-lei n.º 6.016-43). Verdade é que o princípio dominante é o que considera exigível o impôsto de acôrdo com o valor do imóvel no momento em que se opera a transmissão, pelo ato de

doação, venda, adjudicação etc. E' certo ainda que nas vendas a prestações, por contrato de compromisso, não se opera a transferência de domínio ao comprador. Não é menos certo, porém, que uma legislação especial sôbre transações assim realizadas teve o intuito de fazer prevalecer, quanto possível, a norma asseguradora do art. 1.126 do Código Civil. A exceção aberta, pois, ao princípio geral, não o põe em choque, vindo, ao contrário, em seu apoio, consoante o velho brocardo: a exceção confirma a regra.

A lavratura da escritura definitiva é a confirmação de que foram satisfeitas tôdas as condições do contrato de compromisso e, assim, a transação objeto dêsse contrato assume as características dos demais contratos de compra e venda, envolvendo, portanto, uma transação obrigatória e perfeita desde o momento em que as partes acordam no objeto e no preço (art. 1.126 do Código Civil e art. 22 do decreto n.º 3.079, de 1938). Como modalidade regulada especial e diferentemente, essa espécie de transmissão escapa à aplicação de um princípio geral de direito fiscal, incompatível com a natureza *sui generis* da relação econômico-jurídica a que dá vida o contrato de compromisso de compra e venda. Cumpre, finalmente, lembrar que a ação fiscal tem, incontestàvelmente, uma função social que, no caso, far-se-á sentir em correspondência com a legislação especial protetora daqueles que realizam o ideal ambicionado de se tornarem proprietários de um imóvel adquirido com a economia amealhada. Se essa proteção visa especialmente a utilização das nossas terras, é justo que, sob certos aspectos, abranja tôda a circulação de riqueza provocada pelo mesmo processo.

Focalizando com precisão um dêsses aspectos, o parecer da Comissão de Finanças e Orçamentos, ao examinar o projeto apresentado à Câmara dos Deputados, em sessão de 9 de julho de 1936, pelo professor Valdemar Ferreira, depois de salientar que, em regra, os pobres é que fazem as compras em prestações, com economias penosamente amealhadas, observa: "De forma que essas poupanças, fôrças econômicas que surgem, devem ser protegidas pelos poderes públicos, não só porque o Brasil é um país pobre que precisa ter seus capitais amparados como também porque o fruto do trabalho dos pequenos merece ser sòlidamente protegido. Exigem essa proteção, impõem êsse amparo, razões de ordem social, motivos de natureza econômica". (*Diário do Poder Legislativo* n.º 389, de 7-8-1936, pág. 15.000). Falhariam êsses intuitos de proteção e de amparo, seriam esquecidos as razões de ordem social e os motivos de natureza econômica que os inspiram, se os compradores de imóveis a prestações ficassem ao sabor das variações dos valores imobiliários durante o período, por vêzes muito longo, compreendido entre o contrato de compromisso e a escritura definitiva.

Nestas condições, fôrça é concluir que o impôsto de transmissão de propriedade, nos casos em que existe contrato de compromisso de compra e venda, deverá ser calculado sôbre o valor dos bens transmitidos ao tempo da promessa de venda.

Raul Romeu Loureiro, Procurador Fiscal em São Paulo.