

3.^a) — Não cabe ao Inventariante escolher a lei aplicável à espécie, eis que sempre se aplica a lei nova, ou seja no caso em exame, o Decreto-lei n.º 5, de 15 de março de 1975.

4.^a) — “Monte líquido” para efeito de pagamento da taxa judiciária abrange o valor integral dos bens inventariados na sucessão hereditária, sem exclusão da meação, deduzidos apenas os encargos da herança admitidos em lei. Isto porque o “monte líquido” não pode ser entendido como sendo o “monte líquido partilhável”, visto que a taxa judiciária não é imposto, mas retribuição de prestação de serviço. O “monte líquido” a que se refere a lei, é o monte mór deduzidos os encargos da herança e incluída a meação. Esta, apenas, não está sujeita ao pagamento do imposto de transmissão “causa mortis”, mas a sua apuração e a sua individualização está sujeita ao inventário e conseqüente partilha. O cônjuge sobrevivente, meeiro, obrigatoriamente tem de participar do inventário dos bens deixados pelo cônjuge falecido, até final partilha, pois, só nessa oportunidade, é que se divide e se separa o que pertence a um e a outro. Assim, é inquestionável que o cônjuge meeiro sobrevivente tem que se valer do processo de inventário de seu consorte, para apurar o que lhe toca no monte indiviso. A esse respeito, são numerosos os julgados do E. Tribunal de Justiça do antigo Estado da Guanabara, dos quais, neste ensejo, indico os seguintes: a) — Agravo de Instrumento n.º 23.444 — 6.^a Câmara Cível — Rel. Des. ALOISIO MARIA TEIXEIRA; b) — Agravo de Instrumento n.º 23.990 — 7.^a Câmara Cível — Rel. Des. JOÃO FONTES DE FARIA.

Rio de Janeiro, 28 de julho de 1975.

LUIZ MONTEIRO SALGADO LIMA
Procurador do Estado

De acordo com as conclusões de fls. 43/45. Sendo complexo o fato gerador da Taxa Judiciária devida pela prestação de atos judiciais, aplica-se a *lei nova* aos processos pendentes.

Ao Sr. Procurador-Geral do Estado.

Rio de Janeiro, 12 de agosto de 1975.

RICARDO CRETTON
Procurador-Chefe da Procuradoria
de Assuntos Tributários

Visto, de acordo à pág. 11.

Em 14-8-75.

ROBERTO GRANDMASSON SALGADO
Subprocurador Geral do Estado

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS — FATO GERADOR: O CONCEITO DE TRANSMISSÃO.

A indagação formulada no ofício oriundo da Comarca de São João de Meriti e encaminhada a esta Procuradoria pelo Procurador-Chefe da Regional de Duque de Caxias, envolve matéria atinente ao recolhimento do imposto de transmissão *antes do fato translativo*, conforme dispõe o artigo 91 do Decreto-lei 5/75, e as exceções comendadas nos seus respectivos incisos.

No elenco dessas exceções não figura, todavia, a cessão de promessa de venda ou cessão de promessa de cessão, cujo fato gerador está definido no artigo 71 número XVII, da Lei Tributária Local.

Estranha o formulador da questão o fato de constar do artigo 4.º do Decreto 27/75, um prolongamento das exceções cogitadas no Decreto-lei 5/75, com o acréscimo da que permite o recolhimento do tributo posteriormente ao ato translativo, nas promessas de cessão e venda.

A dúvida suscitada é de inteira procedência. Se em verdade o fato gerador das promessas de cessão e venda nasce com a efetivação desses atos, à luz do que conceitua o artigo 71 pré-citado, e considerando que o artigo 91 — do mesmo diploma — não erigiu como exceção essa modalidade de transmissão, é elementar concluir-se que o artigo 4.º do Regulamento exorbitou em sua interpretação, ampliando o texto da Lei que regulamentou.

É princípio basilar não poder o Regulamento conter normas que ultrapassem ou excedam o comando do preceito legal, o sentido e significado da regra substantiva a que deve se submeter.

É possível que na prática a razão esteja com a exceção ilegítima, que com essa característica não poderá vingar no seio da legislação positiva. Se, entretanto, for integrada às exceções do artigo 91 do Decreto-lei 5/75, sua juridicidade será incontestável.

A contradição entre a Lei e o Regulamento é clara e precisa. Enquanto não reparado o equívoco, entendemos que o prescrito no artigo 4.º constitui *letra morta*, não devendo, assim, ter aplicação. É de se ressaltar a necessidade de se exigir nos inventários, quando for o caso, a prova da liquidação do *inter vivos* nessas hipóteses, tal como se procede relativamente em suas demais incidências.

Não se esgota aqui a apreciação do texto do artigo 4.º do Decreto 27/75. No seu corpo destacam-se, como fatos impositivos do imposto de transmissão, a *promessa de venda* e a *promessa de cessão*. Estaria este dispositivo novamente conflitando com o seu correspondente da Lei a que o regulamento se propôs explicitar?

Em princípio pode parecer que o vício anteriormente detectado, ou seja, a impropriedade do Regulamento sobrepor-se à Lei, tornou-se mais abrangente, pois, conferindo o item XVII do artigo 71, do Decreto-lei 5/75, ver-se-á que somente a *cessão de promessa de venda* ou *cessão de promessa de cessão*, são considerados atos tributáveis. Mas em verdade isso não acontece. Basta que se consulte o item XXIII do citado artigo, para se ter idéia diametralmente oposta, pois dito inciso elege, entre outros fatos geradores do imposto, *os direitos reais*. Sua transcrição é oportuna:

“... qualquer ato, judicial ou extrajudicial *inter vivos* ou *causa-mortis*, não especificado neste artigo, que importe ou se resolva em transmissão a qualquer título, de bens imóveis por natureza a acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à sua aquisição”.

Ora, se os direitos reais estão sujeitos ao império do direito tributário, comando originariamente constitucional, e, se tanto a *promessa de venda* como a *promessa de cessão* são atos que transferem direitos reais, resulta límpida a conceituação fixada no Regulamento.

É inequívoco que tais contratos abservem um dos elementos que o artigo 674 do Código Civil, inscreve, nominalmente, como categorias constitutivas de direitos reais. Se são direitos reais, a taxação que se lhes impõe enquadra-se no limite da legalidade.

Correlatamente à formulação delineada sobrevive o interesse de delimitar-se a tributação de todos esses contratos (*cessão de promessa de venda* ou *cessão de promessa de cessão*, *promessa da venda* e *promessa de cessão*), verificando se tem ela repercussão sobre a venda definitiva, quando o agente da relação contratual for a mesma pessoa.

Certo é que a repetição do tributo na escritura definitiva, que venha complementar uma transação anterior o que, portanto, tenha como sujeito passivo da pretensa obrigação o mesmo titular do direito real, implica numa dupla incidência, visto como o imposto devido pela transmissão da propriedade, nos termos da Lei Civil, não é outro senão o que foi exigido na oportunidade da transferência do direito real.

O que está à vista nesse procedimento é uma antecipação da receita tributária com finalidade saneadora. Explicável, do ponto jurídico legal, o raciocínio desenvolvido, porque a autonomia do direito tributário não exclui a interdependência que deve presidir o relacio-

namento harmônico entre os diferentes ramos da ciência do direito. Por isso mesmo é defeso limitar ou reduzir conceitos do direito privado, a pretexto de se estar respeitando aquela autonomia.

Então, a amplitude conferida ao campo de ação fiscal, no capítulo da transmissão da propriedade, não veio entronizar no direito positivo a figura ilegítima da dupla incidência. A mensagem do legislador foi dirigida exclusivamente no sentido de contornar a franca evasão que prosperava com a generosa cadeia de promessas e cessões, sem o conseqüente atendimento do ônus fiscal.

O bem ou direito era negociado livremente, passando por uma infinidade de titulares, até que se encerrasse o ciclo sucessório, com a formalização do instrumento definitivo. Somente nesse instante é que se tornava exigível o imposto de transmissão. Disso adveio uma evasão lícita, em prejuízo do erário.

Impunha-se a adoção de uma terapêutica enérgica. A constituição vigente cuidou de estabelecê-la, imprimindo maior elasticidade ao fato gerador do imposto, sem atentar, contudo, contra princípios do direito privado. Estancou-se, assim, a sangria continuada da receita desse tributo. O remédio constitucional está inscrito no número 1 do artigo 23, da Carta que vigora.

É irretorquível que o comando da Lei Maior, reproduzido na legislação ordinária, não desnaturou o conceito civil da transmissão da propriedade imobiliária, e, muito menos, minimizou o ensinamento doutrinário da interdependência entre os compartimentos da ciência do direito.

Dí-lo o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

“Art. 110 — A Lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de “direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Os pontos de vista expostos, resumem-se nas seguintes afirmações:

- a) — exorbitou o regulamento (Decreto 27/75) quando, no seu artigo 4.º, estabeleceu que o imposto devido nas promessas de venda e cessão, seja liquidado, depois do ato translativo, fulminando, por via de conseqüência, a regra geral do artigo 91 do Decreto-lei 5/75;

- b) — o citado artigo do Regulamento não incorreu em idêntica impropriedade ao fixar como fatos geradores do imposto de transmissão a promessa de venda e promessa de cessão, por constituírem tais atos direitos reais;
- c) — o imposto de transmissão pago nas hipóteses previstas no item XVII do artigo 71, do Decreto-lei 5/75, e no artigo 4.º do Decreto 27/75, não será exigível no ato translativo da propriedade se o titular do direito, nas duas relações contratuais, for o mesmo adquirente.

Estas as considerações que, subcensura, encaminhamos a V. Sa., com os protestos de estima e consideração.

RAUL SOARES DE SA
Procurador-Assistente da
Procuradoria de Assuntos Tributários

Senhor Procurador-Chefe:

Por força do disposto no art. 91 do Decreto-lei n.º 5, de 15 de março de 1975, o imposto de transmissão deve ser pago "antes do fato translativo", exceto nos casos que alinha, em número de seis. O Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 27, de 18 de março de 1975, em seu artigo 4.º, aumenta o número de atos excluídos da obrigação de pagamento antecipado do imposto, incluindo entre eles a promessa de venda e a promessa de cessão, não citados no Decreto-lei.

2. O Sr. Procurador Dr. Oswaldo Parreiras suscita o problema, arguindo a ilegitimidade da norma regulamentar, cuja inobservância preconiza. O Sr. Procurador-Assistente, Dr. Raul Soares de Sá, pondo-se de acordo com tal opinamento, cuidou também de analisar a legitimidade, que reconhece, dos dispositivos do Regulamento que fixaram como fatos geradores do imposto de transmissão a promessa de venda e a promessa de cessão, "por constituírem tais atos direitos reais", e esclarece que o imposto pago sobre cessão de promessa de venda ou cessão de promessa da cessão é de ser levado em conta no ato translativo da propriedade conseqüente a tais cessões, se for o mesmo adquirente.

3. *Data venia*, parece-me que tenho alguma contribuição a dar ao debate, no sentido de fixar o que seria a correta orientação a ser seguida pela Procuradoria e talvez, pela própria Administração Tributária.

4. De acordo com o art. 23 da Constituição Federal de 1969, compete aos Estados instituir impostos sobre a transmissão, a qual-

quer 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. Coerente com essa norma, o Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66) dispõe, em seu artigo 35:

"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."

5. Evidentemente, a lei estadual não pode ultrapassar os limites fixados pelos textos, hierarquicamente superiores, da Constituição e do Código Tributário Nacional e alargar a competência impositiva de modo a abranger hipóteses estranhas àqueles textos.

6. A conceituação da transmissão da propriedade e do domínio útil não parece que apresente dificuldade. Os problemas surgem, porém, no que se refere à tributação dos direitos reais sobre imóveis, que não os de garantia. Segundo resume A. Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, 2.ª ed., pág. 151) os direitos reais sobre imóveis são a enfiteuse, as servidões, o usufruto e o uso, a habitação e as rendas constituídas sobre imóveis. A esses é possível acrescentar os direitos decorrentes de promessa de compra e venda de imóveis inscrita e de promessa da cessão desses direitos, tornados direito real por força do art. 22 do Decreto-lei n.º 58, de 10 de dezembro de 1937, com a redação das Leis 649, de 11 de março de 1949, modificada pela Lei 6.014, de 07 de dezembro de 1973 e por força da Lei 4.380, de 21 de agosto de 1964, art. 69.

7. O imposto, porém, é de "transmissão", isto é, grava a circulação de riqueza, como bem esclarece Bernardo R. de Moraes (*Sistema Tributário da Constituição de 1969*, S. Paulo, 1973, pág. 346) com apoio na lição de outros autores. Ora, na promessa de venda não se transmite propriedade nem qualquer outro direito real, e sim institui-se um tal direito, se o instrumento for levado ao Registro de Imóveis. Não ocorre, pois, a translação do direito real, mas, ao revés, sua criação, seu nascimento.

8. Conseqüentemente, a meu ver, não pode a lei estadual tributar a promessa de venda nem a promessa de cessão e o imposto que se exige como resultado da prática desses atos, na verdade, é o im-