

O IMPÔSTO SOBRE CESSÃO DE PROMESSA DE VENDA

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Advogado da P.D.F.

“Ein Rechtssatz ist nur dann richtig ausgelegt, wenn auch seine Umgehung unmöglich gemacht ist” (ERICH KAUFMANN). (*)

O direito fiscal, como bem salienta WURLOD, oscila constantemente entre duas exigências opostas: o rigor jurídico exigido pelo princípio da legalidade e a liberdade de apreciação do Fisco implicada pelas funções econômicas que êsse direito tem a preencher. (1)

O chamado impôsto sobre cessão de promessa de venda objetiva, em nosso direito, um caso típico dêsse conflito, transplantado para o plano constitucional.

De fato, tendo a Constituição Federal, ao distribuir as receitas públicas, usado da terminologia do direito privado — impôsto sobre transmissão de propriedade imobiliária, ao caracterizar o impôsto sobre transações imobiliárias, tem êsse fato levado grande número de juristas a dar uma interpretação restritiva ao texto constitucional e portanto a considerar contrária à Carta Magna a cobrança do chamado impôsto de cessão, como impôsto de transmissão de propriedade imobiliária.

Apoiados no princípio da legalidade, encarada sob o aspecto constitucional, os adeptos dessa tese, alegam que o legislador ordi-

(*) Uma disposição jurídica só é interpretada corretamente quando se torna também impossível que o seu comando seja contornado — *in Die Gleichheit vor dem Gesetz im Sinne des Art. 109 der Reichsverfassung — Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer — Heft 3 —* pág. 9.

(1) MARCEL WURLOD — *Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales* — thèse — Lausanne — 1947 — pág. 26.

nário local não pode dar ao texto da Lei Máxima outra interpretação que não seja a indicada pelo formalismo jurídico do direito privado, uma vez que dito texto usou de expressões já consagradas neste ramo do direito.

O argumento tem encontrado grande número de adeptos para apoiá-lo, pois a simplicidade da solução, em face dos termos do dispositivo constitucional, a formação civilista dos nossos juristas, e a tendência a dar prevalência ao impôsto de selo federal, conspiram para dar-lhe apoio.

No entanto, um exame mais acurado do problema nos mostra que a simplicidade e clareza da solução são aparentes, não resistindo a uma análise mais profunda.

Para começar, como bem salienta LEOPOLDO BRAGA, êsse argumento

“reduz-se a uma petição de princípio, desde que ali, como ponto de partida, se dá por demonstrado precisamente aquilo que se quer provar mas provado não está, ou seja que a Constituição, ao tratar de transmissão de propriedade, para fins e efeitos de ordem tributária (matéria, portanto, da órbita do direito público), teria exprimido um conceito especial e restrito de direito civil.” (2)

No entanto, para argumentar, admitamos, provisoriamente, a viabilidade dessa tese, e procuremos fazer funcionar o texto constitucional, de acôrdo com os seus pressupostos.

Examinemos o problema, primeiro em suas linhas gerais, para depois examiná-lo em face do próprio tributo que é objeto do nosso estudo.

Assim, admitamos, que de fato, “o legislador constituinte”, ao redigir a Constituição, “tinha presente uma série de conceitos que são uniformes e que advieram do Código Civil”. (3)

A solução parece simples e lógica.

No entanto, se o direito civil evolui qual o conceito dêsse ramo do direito que deve ser levado em conta?

(2) LEOPOLDO BRAGA — *Da legitimidade do impôsto de cessão de promessa de compra-e-venda* — Rio de Janeiro — 1955 — pág. 30.

(3) GILBERTO DE ULHÔA CANTO — *in Discriminação de Rendas* — Publ. n.º 1 do Inst. Brasil de Dir. Financeiro, 1953, Rio de Janeiro, pág. 50.

O que vigorava à data da promulgação da Constituição ou o que o modificou?

Se adotássemos a segunda solução estaríamos em contradição com o fim que procuram atingir aquêles que buscam no direito privado “os conceitos uniformes” para interpretar a Constituição.

Só nos resta pois examinar a viabilidade da primeira solução.

Mas também essa solução não satisfaz, quando examinada mais a fundo.

De fato, se o legislador constituinte, ao atribuir a competência privativa para que os poderes locais arrecadem certos tributos, teve em mira certas formas jurídicas é de se supor que ditos institutos não tivessem similares no direito privado.

No entanto, se o direito civil, em sua evolução, vem a criar novas formas jurídicas, que protejam igualmente direitos privados, já protegidos por formas anteriores, veremos que a União poderá fraudar a partilha tributária, tornando praticamente inútil o uso das formas jurídicas existentes à época da promulgação da Constituição, e anulando em consequência o poder de tributar privativo dos poderes locais.

Já uma vez tivemos ocasião de perguntar:

“Que discriminação rígida seria essa que permitiria a União alterá-la unilateralmente, pelo menos, em relação àqueles tributos cujos fatos geradores são caracterizados por institutos de direito privado?” (4)

A TEORIA DOS PODERES IMPLÍCITOS

E evidente que o direito de tributar implica o de evitar a evasão tributária (5) e que essa é a única maneira de interpretar a Constituição sem anular os seus dispositivos.

Essa regra não passa de um caso particular da regra geral constante da afirmativa de KAUFMANN, que encabeça êste nosso estudo, e que constitui uma condenação da fraude à lei pela interpretação que a ela venha a ser dada, menos conforme ao seu espírito.

(4) CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES — Verbete “Direito Tributário” in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Ed. Borsoi, vol. 18, pág. 31. Para maior desenvolvimento da questão ver os ns. 26 a 28 do citado verbete.

(5) CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES — *O Imposto de cessão de promessa de venda*, in *Rev. de Dir. Administrativo*, vol. II, fasc. II, pág. 596.

Daí a aplicabilidade ao caso presente da teoria dos poderes implícitos, pois, como bem salienta BARBOSA LIMA SOBRINHO:

“Na verdade, tôda competência expressa tem uma faixa de poderes implícitos correspondentes e que decorrem da norma legal.” (6)

No mesmo sentido é a lição de LEOPOLDO BRAGA:

“Como se vê, sem sombra de dúvida, no poder de tributar a transmissão de propriedade está implícito o de tributar os *direitos reais* que constituem a propriedade e que dela se podem desmembrar e ser objeto de alienações isoladas.” (7)

Êsses poderes implícitos, em matéria tributária, são imprescindíveis à própria existência da Federação.

De fato a autonomia política, ou administrativa, dos Estados e Municípios só pode existir se existir a autonomia financeira.

Se a Constituição lhes dá aquela autonomia, deve-se necessariamente concluir que a competência privativa para tributar deve se basear em critérios tais que a União não possa, de modo indireto, alterá-la.

COOLEY, falando sobre os poderes de taxaçaõ dos governos locais nos adverte:

“Of all the customary local powers, that of taxation is most effective and most valuable. To give local government without this would be little better than a mockery.” (8)

CONCEITO DE PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA

Demonstrada a perplexidade a que nos levaria a adoção genérica da tese de que o formalismo do direito privado deve predominar na interpretação da Constituição, levemos a nossa análise mais adiante.

Vejamos, agora, se de fato a aplicação do formalismo do direito privado, para interpretar o texto constitucional, relativo ao imposto de transmissão, nos leva a uma solução aceitável.

(6) BARBOSA LIMA SOBRINHO — *A Constitucionalidade do imposto de cessão*, Rio de Janeiro, 1955, pág. 17.

(7) LEOPOLDO BRAGA — *Da legitimidade...* cit., pág. 10.

(8) THOMAS M. COOLEY — *A Treatise on the law of taxation*, 1886, pág. 679.

Fala a Constituição (art. 19, III) em transmissão de propriedade imobiliária.

Examinemos pois a que correspondem os conceitos de *propriedade* e de *imóvel* no Código Civil.

Para caracterizar o que seja imóvel temos dois artigos d'êste código: 43 e 44.

Devemos levar em conta todos os dois ou somente um dêles na aplicação do texto constitucional?

Suponhamos, para argumentar, que a Constituição tenha querido se referir somente ao art. 43.

Partindo dessa base, chegaríamos à conclusão de que quando o enfiteuta cedesse o seu direito enfiteutico (chamada venda do domínio útil), não teria que pagar o impôsto de transmissão, dado que a enfiteuse não é imóvel por natureza, mas um simples direito real sobre a coisa alheia, como se dispõe, no art. 674 do Código Civil, que está subordinado a um título dêsse nome.

Veríamos assim, na Capital da República, onde a parte mais valorizada da cidade é foreira: Centro, Copacabana, Ipanema, Leblon, Rio Comprido, Botafogo, Laranjeiras, etc., ser livremente transacionada sem pagar qualquer tributo.

Terá o legislador constituinte querido êsse absurdo?

Não nos parece que assim seja.

Os próprios contribuintes nunca se aventuraram a pleitear semelhante coisa.

Essa solução aliás, se aceita, levaria a um outro absurdo.

Quando o senhorio vendesse o domínio direto, o comprador teria que pagar o impôsto sobre o valor total do imóvel, pois que estaria juridicamente comprando um imóvel com um direito real que o onerava, mas nem por isso deixando de comprar todo o imóvel.

Atenderia êsse fato à realidade das coisas e à justiça fiscal preconizada no art. 202 da Constituição Federal?

Não cremos que ninguém chegue a afirmar como verdadeira essa conclusão só pelo amor ao formalismo jurídico.

Mas, sempre dentro da linha daqueles que querem subordinar o direito fiscal ao direito privado, se a palavra imóvel não pode ser interpretada de acôrdo com o art. 43 do Código Civil, então devemos levar em conta, na sua conceituação, para efeitos fiscaes, também o art. 44 do mesmo Código.

Mas, se assim o fizéssemos, veríamos que os direitos reais de garantia, que também são imóveis por disposição legal, ficariam incluídos no campo de tributação do impôsto de transmissão.

Assim, quando alguém cedesse um crédito garantido por hipoteca, cedendo portanto, juntamente com o crédito, a garantia do mesmo, teria que pagar impôsto de transmissão por estar transacionando com o direito real, o que seria verdadeiro absurdo, dado que a hipoteca é mero acessório, mera garantia e não o objeto principal da transação.

Vemos pois que, quer se adote o conceito de imóvel constante do art. 43 do Código Civil, quer se adote o constante do seu art. 44, o formalismo jurídico nos leva a uma conclusão absurda.

Tomemos também o conceito de propriedade e examinemo-lo de acôrdo com o formalismo do Código Civil, a fim de ver se é possível chegar a um resultado razoável com êsse critério.

Também com êsse conceito excluiríamos da competência dos Estados o impôsto de transmissão sobre a enfiteuse, pois que esta não é propriedade, mas direito real sobre coisa alheia, sendo bem claro o art. 674 do Código Civil, que a declara um direito real, diverso da propriedade. Também aqui o formalismo jurídico nos levaria a um absurdo idêntico ao apontado mais acima.

Vemos pois que os conceitos de propriedade e de imóvel, usados pela Constituição, não têm adequação à realidade do direito fiscal se tomados no sentido formal do direito civil.

O CONTEÚDO DAS FORMAS JURÍDICAS

Mas, mesmo adotando a tese de que a Constituição teria querido se referir a conceitos de direito privado, quando falou em propriedade imóvel, não se está obrigado a ficar adstrito ao formalismo do direito civil para definir êsses conceitos. Tôdas as formas jurídicas existem para proteger interesses. O conjunto dêsses interesses forma uma realidade econômica que é o verdadeiro conteúdo da forma jurídica que lhes serve de proteção.

Qual será o conteúdo da propriedade de acôrdo com a lei civil?

O art. 524 do Código nos diz precisamente qual é êsse conteúdo.

É o direito de usar, gozar e dispor de um determinado bem.

Assim sendo, desde que se transmita qualquer dêsses direitos, use-se ou não a fórmula de transmissão de propriedade, estar-se-á

sujeito ao impôsto de transmissão de propriedade, pois, na realidade, está-se transmitindo parte da propriedade, dos direitos que a compõem.

O que é, pois, a propriedade? É uma forma consagrada pela lei, da qual decorrem certos direitos.

Desde que êsses mesmos direitos encontrem proteção em outra forma jurídica, tem ela *econômicamente* o mesmo valor que a propriedade.

Essa é a realidade dos fatos que se vêm impondo ao nosso direito privado.

A concepção formalista de propriedade que nos veio do direito romano, vai-se enfraquecendo senão no ataque direto a êsse formalismo, pelo menos com a criação de outras formas jurídicas que têm o mesmo valor e os mesmos efeitos da propriedade.

Não é necessário, pois, que a fórmula do direito privado seja empregada, nem que se transmitam todos os elementos do domínio.

Basta que se dê a substituição do sujeito do direito de propriedade ou de algum elemento autônomo dêle. (9)

No mesmo sentido é o parecer do então Procurador Geral do Distrito, e hoje Desembargador, ROMÃO CÔRTEZ DE LACERDA, onde diz S. Exa. com muita justeza:

“Quando o proprietário transfere o *jus fruendi* mediante constituição de *usufruto*, ninguém contesta que a Prefeitura pode cobrar impôsto de transmissão. Logo, quando o dono transfere o *jus abutendi*, o direito de dispor, por igual inerente ao domínio, não há que estranhar sobre a Fazenda impôsto de transmissão.” (10)

É o caso da promessa de venda, em que, em regra, se transmite o direito de dispor, quando não também o de uso e gozo.

PROMESSA E DIREITO POTESTATIVO

No entanto, há opiniões que vêm na promessa de venda não um direito atual mas um mero direito potestativo. (11)

(9) PONTES DE MIRANDA — *Comentários à Constituição de 1946*, 2.^a ed., 1953, vol. 2.^o, pág. 75.

(10) Parecer *in D. J.* de 7-8-1946.

(11) *Revista Forense*, vol. 126, pág. 108. Voto do Ministro Hahnemann Guimarães.

Recapitulemos brevemente qual a natureza dêsse direito, a fim de podermos examinar se ela pode ter aplicação às promessas de venda, tal como são reguladas no nosso direito positivo.

O que é, pois, um direito potestativo?

Segundo a lição de CHIOVENDA:

“Em muitos casos, a lei concede a alguém o poder de influir, com sua manifestação de vontade, sobre a condição jurídica de outro, sem o concurso da vontade dêste:

a) ou fazendo cessar um direito ou um estado jurídico existente;

b) ou produzindo um novo direito, ou estado ou efeito jurídico.” (12)

Direito potestativo é pois aquêle que dá ao seu titular o poder de, pela manifestação de vontade, criar direito novo ou desfazer direito já existente.

Será isso o que se passa com as promessas de venda?

CHIOVENDA acha que sim, pois cita, como um dos exemplos dessa espécie de direito, as promessas de contratar, concluindo que “do inadimplemento do contrato preparatório de compra e venda surge um direito à transferência da propriedade mediante sentença constitutiva”. (13)

Mas será essa sentença realmente constitutiva? Será o direito do compromissário um direito potestativo?

É o que resta apurar.

O motivo pelo qual CHIOVENDA julga cabível a sentença constitutiva no *pactum de contrahendo* é o fato de considerar que êste, uma vez cumprido por um dos contratantes, só pode tender ao seu adimplemento natural de acôrdo com a vontade das partes que é o contrato definitivo. (14)

A sentença limita-se, portanto, a reconhecer, que todos os elementos do contrato definitivo já existem, e que a obrigação daquele, que provocou a declaração judicial, foi cumprida, fundando-lhe a pretensão a ver declarado o seu direito ao bem que tinha em vista.

(12) GIUSEPPE CHIOVENDA — *Instituições de Direito Processual Civil*, Ed. Saraiva, S. Paulo, 1942, vol. I, pág. 40/1.

(13) GIUSEPPE CHIOVENDA — *Instituições...* cit., vol. I, pág. 295.

(14) GIUSEPPE CHIOVENDA — *Instituições...* cit., vol. I, pág. 294 e segs.

A sentença não decorre pois de uma ulterior declaração de vontade do Autor (direito potestativo) mas da própria vontade já declarada por ambos os contratantes no pré-contrato.

Não vemos pois como atribuir, em tese, a essa classe de sentença o caráter de constitutivas.

DEFINITIVIDADE DO PRÉ-CONTRATO

Examinemos, no entanto, o problema em face do nosso direito.

Como é sabido, o art. 1.006 do Código de Processo Civil atribuiu às sentenças, que suprem a omissão de declaração de vontade, o caráter de condenatórias, dando, em seu § 2.º, as condições para que essa medida seja cabível nas promessas de contratar:

“Nas promessas de contratar, o juiz assinará prazo ao devedor para executar a obrigação, desde que o contrato preliminar preencha as condições de validade do definitivo.”

Comentando o citado texto legal, LIEBMAN, depois de discordar da caracterização dessas sentenças, como constitutivas, nos esclarece:

“As próprias palavras do texto legal demonstram que a sentença tem natureza condenatória; e assim é, porque o verdadeiro conteúdo da sentença consiste em declarar a existência da obrigação e em impor ao mesmo tempo a sanção prevista em lei para seu incumprimento. Transitada em julgado a sentença produz-se *ex-lege* o efeito que a declaração do obrigado devia produzir. Não há aficção, como freqüentemente se afirma, ou talvez apenas ficção aparente e verbal, e sim produção automática de determinado efeito que segue por disposição de lei e não por ter sido disposto pelo juiz, efeito acessório e conseqüente à condenação proferida.” (15)

Vemos pois que é a própria lei que prevê que o juiz deve declarar em sentença condenatória a existência da obrigação, a qual se caracteriza “desde que o contrato preliminar preencha as condições de validade do definitivo”, para usar as expressões do § 2.º do art. 1.006.

(15) ENRICO TULLIO LIEBMAN — *Processo de Execução*, 1946, pág. 344.

Mesmo aquêles que acham que, nos casos do art. 1.006, além da condenação, existe a execução, são de opinião que esta é simultânea com aquela. (16)

Assim sendo, na realidade, o que existe é uma verdadeira sentença meramente declaratória de que o pré-contrato contém todos os elementos do contrato e que portanto está equiparado a êste, isto é, vale como contrato definitivo.

PONTES DE MIRANDA, depois de opinar que o § 2.º do art. 1.006 do C.P.C. veio do art. 25 do projeto ítalo-francês sobre obrigações, esclarece que não se recebeu a parte do citado artigo, em que se estatui que “Contratti preliminari o promesse di contratto sono parificati in tutti i loro effetti ai contratti definitivi quando di essi contengano tutti gli elementi costitutivi”, parte que seria imprópria de legislação processual, mas o art. 1.006, § 2.º, o subentende, isto é, se não existe no plano material, é atenuada a falta no plano processual”. (17)

Assim sendo, êsse dispositivo corresponde a dizer que promessa de contratar, com todos os elementos do contrato definitivo, equivale a êste:

“O pré-contrato que satisfaz tôdas as exigências de forma e fundo que se fazem ao contrato mesmo consensual, estabelece a supérflua obrigação de se obrigar à prestação. Ora, isso é obrigar-se à prestação, com a película (ilusória) do pré-contrato.” (18)

Basta pois que a sentença declare a igualdade dos elementos para que os efeitos de contrato definitivo se considerem integrados no pré-contrato. (19)

Tem pois essa sentença, a nosso ver, tôdas as características de uma decisão meramente declaratória (parágrafo único do art. 2.º do Código de Processo Civil), embora se diga o contrário no art. 1.006.

(16) PONTES DE MIRANDA — *Comentários ao Código de Proc. Civil*, vol. VI, págs. 377 e 378.

(17) PONTES DE MIRANDA — *Tratado de Direito Predial*, III, 253; *Comentários...* cit., vol. VI, pág. 381.

(18) PONTES DE MIRANDA — *Comentários...* cit., vol. cit., pág. 380. Esse dispositivo equivale, portanto, ao do art. 1.589 do Código Civil Francês, para o qual “promesse de vente vaut vente”, caso em que “le transfert de propriété s’effectue dès le moment de la double promesse” (COLIN et CAPITANT — *Cours élémentaire de Droit Civil Français*, Paris, 1948, vol. II, pág. 556, n.º 834).

(19) A exemplo da distinção feita por CORRÊA TELLES (*Doutrina das Ações*, 1902, pág. 272, § 133, nota 832) é preciso que a obrigação do pré-contrato seja positiva e atual, pois pode sempre haver a reserva de arrependimento. Ver também CHIOVENDA — *Instituições...* cit., vol. I, pág. 297).

De fato, ainda que a lei fale em adjudicação do imóvel (art. 346, § 1.º, do Código de Processo Civil), o que é indubitável é que o juiz só reconhece uma relação jurídica já preexistente (parágrafo único do art. 2.º do Código de Processo Civil).

E tanto a adjudicação não é necessária que quando a ação é movida pelo compromitente, se o compromissário não comparece para assinar a escritura, passa o imóvel à sua disposição, por sua conta e risco, independente do ato de adjudicação (parágrafo único do art. 347 do Código de Processo Civil).

Além disso, o devedor, a que se refere o § 2.º do art. 1.006, tanto pode ser o promitente vendedor de um imóvel, como o promitente comprador, que ainda deva o preço, embora já esteja no uso e gozo do bem, sendo que neste caso o direito do promitente vendedor poderia, segundo PONTES DE MIRANDA, ser reconhecido mesmo que não constasse de escritura pública. (20)

Assim sendo, se ambos os contratantes podem ir a juízo pleitear o reconhecimento do seu direito sem que o outro obrigado possa impedir êsse fato, como se pode falar em direito potestativo de um influir sobre a condição jurídica do outro?

Evidentemente essa reciprocidade de direitos e obrigações, vinculados não se coaduna com a natureza dos direitos potestativos.

Parece-nos pois lícito concluir que as promessas de venda por escritura pública, mesmo que não contenham a cláusula de irretratabilidade, valem como escrituras definitivas, podendo ser êsse direito declarado judicialmente, (21) não constituindo, portanto, o direito do compromissário um direito potestativo mas um direito já atual que pode ser reconhecido por sentença a qualquer momento.

Dir-se-á que, se isso acontece com a promessa de venda, não revogável, feita por escritura pública, o mesmo não se dá com as promessas de venda que contenham cláusula expressa permitindo o arrependimento, nem com aquelas que sejam feitas por instrumento particular.

Examinemos o primeiro caso.

Será que o direito de arrependimento, por parte do promitente vendedor, dá características tão especiais à promessa de venda que não se possa encontrar situação semelhante numa escritura de venda?

(20) PONTES DE MIRANDA — *Comentários...* cit., vol. VI, pág. 380.

(21) Sobre essa equiparação para efeito de retomada veja-se o acórdão da E. 5.ª Câmara Cível no Ag.º de pet. 4.986, in *D. J.* de 21-10-54, pág. 3.724 do apenso.

Não nos parece que assim seja.

Para começar, devemos reconhecer que o direito de arrependimento, êsse sim, é um verdadeiro direito potestativo.

Dir-se-á que essa cláusula desfigura completamente a definitividade do contrato, e, portanto, a assemelhação da promessa à escritura de venda.

Mas, perguntamos, essa definitividade é da essência do contrato de compra e venda? É claro que não. Contra qualquer afirmação, nesse sentido, aí temos o pacto de melhor comprador (art. 1.158 do Código Civil).

Dir-se-á que, nesse caso, a venda está sujeita a evento futuro e incerto: o aparecimento de quem ofereça maior vantagem, e não à simples vontade do vendedor.

Certo. Mas e o caso da retrovenda? Nela é indubitável que a venda se desfaz pela simples manifestação da vontade do vendedor (art. 1.140 do Código Civil).

Assim sendo, existe contrato de compra e venda sujeito a desfazer-se em virtude do exercício de um direito potestativo do vendedor, tal como acontece nas promessas de venda com a cláusula de arrependimento.

Aliás nas promessas de venda com arras penitenciais o direito potestativo do promitente vendedor é mais limitado do que o do vendedor com direito de retrato.

De fato, na retrovenda (art. 1.140 do Código Civil) o vendedor, para desfazer o ato de venda, está obrigado a restituir simplesmente o preço e despesas, ao passo que na promessa de venda com arras, deve restituir estas em dôbro, o que constitui uma avaliação prévia das perdas e danos.

Vemos pois que o fato de ser ou não definitivo o negócio jurídico não é qualidade essencial de um contrato de compra e venda.

A falta dessa qualidade na promessa de venda não impede, pois, a nosso ver, a sua equiparação às escrituras de compra e venda sob condição resolutiva, como conseqüência da aplicação dos princípios contidos no art. 1.006, § 2.º, do Código de Processo Civil.

Resta, porém, o caso das promessas por instrumento particular.

Dir-se-á que a essas não se pode aplicar o disposto no art. 1.006, § 2.º do Código de Processo Civil, por faltar-lhes o requisito formal indispensável, exigido por êsse texto legal, para poderem ser con-

sideradas como válidas a fim de transmitir direitos reais (art. 134, II, do Código Civil).

Mas, mesmo nesse caso, cumpre distinguir as diversas hipóteses.

De fato, o compromisso dos terrenos loteados, por exemplo, uma vez averbado no Registro de Imóveis, constitui direito real (art. 5.º do Decreto-lei n.º 58, de 10-12-1937), ainda que feito por instrumento particular (art. 11 do Decreto-lei n.º 58).

Vemos assim que, para êsses casos, foi afastada a regra geral do art. 134, II, do Código Civil, para a constituição do direito real, não sendo abusivo concluir-se que idêntica solução pudesse ser adotada para a escritura de venda, tanto mais quanto o juiz pode reconhecer, em face dêsse documento, o direito do compromissário à propriedade do terreno, assim o declarando, pelo ato a que a lei chama de adjudicação (art. 16 do Decreto-lei n.º 58; art. 346 do Código de Processo Civil), e que nada mais é do que uma sentença declaratória, como se demonstrou acima.

Para os contratos de promessa de venda de imóveis que não façam parte de loteamentos, no entanto a jurisprudência tem entendido que a inscrição dos mesmos só tem cabimento quando consubstanciados em escritura pública.

Assim sendo, as promessas de venda dêsses imóveis, quando feitas por instrumento particular, não poderiam servir de título à constituição de direito real, pela impossibilidade da sua inscrição no registro imobiliário.

No entanto podem servir como instrumento probatório da obrigação nêles contida.

Qual a diferença pois em se permitir o instrumento particular para prova da obrigação e não permiti-lo como título hábil para a inscrição e conseqüente constituição do direito real.

Não é evidentemente por feticismo pela forma da qual se libertou o direito moderno; a exigência legal tem uma finalidade social: “é requerida, segundo a observação de REGELSBERGER (*Zivil Erörterungen*, 140), para melhor ponderação, ou evitar precipitação.” (22)

Por êsse motivo, a jurisprudência do Supremo Tribunal e da antiga Côrte de Apelação do Distrito Federal, durante muito tempo,

(22) E. ESPINOLA — *Manual de Paulo de Lacerda*, vol. III, parte 3.ª, 1929, pág. 204.

negou a possibilidade da promessa de venda de imóveis ser feita por instrumento particular. (23)

De fato, havia certa coerência nessa jurisprudência, pois prometer vender, tendo de pagar perdas e danos pelo não cumprimento do contrato equivalia quase que a perder o imóvel.

Essa jurisprudência está hoje ultrapassada; no entanto o mesmo perigo continua existindo.

Assim sendo, se se permite que o promitente vendedor onere o seu patrimônio com possíveis perdas e danos por não cumprimento da promessa, qual a proteção que lhe está sendo concedida pelo fato de não ter feito essa promessa por escritura pública?

Nenhuma, é evidente.

Por outro lado, se a tendência moderna do direito é abandonar o formalismo, (24) e se a forma, afinal de contas, se reduz a um meio de prova, (25) é evidente que se pode estender a todos os atos jurídicos, em que fique evidente a exigência da forma como mero meio de prova, o raciocínio de TEIXEIRA DE FREITAS de que a preterição da forma não anula o ato, que pode ter valor pleno se, por exemplo, confessado em juízo. (26)

Ora, se um promitente comprador vem a juízo e intima o promitente vendedor a assinar a escritura definitiva e êste, no prazo legal, não contesta essa obrigação, reconhecendo assim a legitimidade da promessa, é claro que o juiz pode declarar a validade dêsse escrito particular, o qual, pelo fato de ter sido produzido em juízo, como prova, passará a ter fôrça de documento público (art. 139 do Código Civil, combinado com o art. 137), recaindo-se assim nos casos acima estudados.

Êsse argumento tem tanto maior razão de ser quanto, para o promitente comprador, a transação é praticamente irrevogável, a menos, é claro, que conste cláusula expressa permitindo o arrependimento.

De fato, como bem pondera PONTES DE MIRANDA:

“Se o pré-contrato aformal só vincula o futuro comprador do imóvel, vale, porque a lei que exigiu a escritura

(23) Ver E. ESPINOLA — *Manual...* cit., vol. III, págs. 198 e segs.

(24) CLOVIS BEVILAQUA — *Teoria Geral...* cit., pág. 317.

(25) CLOVIS BEVILAQUA — *Teoria Geral...* cit., págs. 324 e segs.

(26) TEIXEIRA DE FREITAS — *Consolidação...*, 1896, pág. 253, nota ao art. 366; CARLOS DE CARVALHO — *Nova Consolidação* — 1899, pág. 101, § 2.º do art. 300.

pública para as compras-e-vendas de bens imóveis somente protege o vendedor. Tem-se de atender ao fim da regra de forma.” (27)

Assim sendo, o que há, na realidade, é uma venda irrevogável, com a cláusula potestativa, implícita, de poder o promitente vendedor retratar-se, ato êsse, no entanto, que, a nosso ver, não mais poderá ser exercido depois do reconhecimento judicial do direito do promitente comprador, sem oposição do promitente vendedor, que equivale a uma confissão tácita.

Mas, ainda deixando de lado todos êsses argumentos, ainda que não se admita que a sentença possa dar força nova ao documento particular, subsiste sempre o direito do promitente comprador de pedir perdas e danos pelo inadimplemento da promessa.

Ora, essa indenização pelo rompimento do contrato, que é calculada levando-se em conta o que o promitente comprador deixou de ganhar dada a valorização do imóvel, constitui, economicamente, uma transação imobiliária mais típica do que, por exemplo, as vendas definitivas clausuladas com o pacto de retrovenda, em que o comprador só recebe de volta a importância que desembolsou, assemelhando-se essa espécie de venda mais a uma garantia real do preço desembolsado e restituível, do que a uma venda comum, não clausulada. (28)

Para aquêles que se dedicam à compra e venda de imóveis é mais interessante, como negócio imobiliário, uma promessa de venda, não revogável, por instrumento particular, do que uma escritura de venda com a cláusula a retro.

(27) PONTES DE MIRANDA — *Comentários...* cit., vol. VI, pág. 380.

(28) Em França, informa-nos CAPITANT que ela é “surtout employée comme moyen de crédit” (COLIN et CAPITANT — *Cours...* cit., vol. 2, pág. 633, n.º 959).

Aliás, no direito romano a garantia consubstanciada na *fiducia* funcionava dessa maneira: “La fiducia consistait à transférer la propriété d'une chose à un créancier par la mancipation ou la cession judiciaire; le créancier s'engageait sur sa foi, *fiducia*, à retransférer la chose après avoir été satisfait.” (VAN WETTER — *Cours élémentaire de Droit Romain* — Paris, 1893, vol. I, pág. 454). V. WILLIAM A. HUNTER — *Sumario de Derecho Romano* — Trad. espanhola, Madrid, pág. 70. Aliás o *mortgage* da *common law* é um direito de garantia que funciona de maneira semelhante: “le débiteur (mortgager) remet au créancier (mortgage) la propriété de l'objet du gage, tout en conservant le droit de racheter (redeem) cet objet en payant le capital et les intérêts de la dette garantie à l'échéance. (BENARD HOPSTETTER — *L'hypothèque aérienne* — Lausanne, 1950, pág. 101, n.º 94). O mesmo sistema existia no antigo direito francês sem que tivesse sido copiado do direito romano (COLIN et CAPITANT — *Cours...* cit., vol. 2, pág. 1020 e seguinte, n.º 1650).

Dir-se-á, que, nesses contratos por instrumento particular, o promitente comprador, muitas vezes não tem a posse da coisa (uso e gozo), e nem mesmo o direito de ceder a promessa.

Êsses casos hoje em dia são de pouco interesse prático, por serem raríssimos.

Examinemo-los, no entanto, dado o seu interesse teórico.

Uma cessão feita, nesses casos, não obrigaria a terceiro, isto é, ao promitente vendedor.

Na melhor das hipóteses desobrigaria êste de cumprir a promessa de venda, mas antes que fôsse providenciada judicialmente a rescisão da promessa, e portanto da cessão, o ato seria válido e portanto tributável, tendo o cessionário direito à restituição do impôsto, no caso de ser vencido em juízo.

Vemos pois que, até prova em contrário, isto é, enquanto a cessão produzisse os seus efeitos normais o impôsto seria devido, mesmo porque, a não ser assim, uma autorização por carta, feita pelo promitente vendedor, mas não trazida a público, ilidiria com facilidade o pagamento do tributo.

Também na compra e venda pode ocorrer essa hipótese como, por exemplo, quando se transaciona com propriedade resolúvel (art. 647 do Código Civil), e, no entanto, a venda não deixa de existir por isso, embora com efeitos limitados.

Esta hipótese recai pois na anterior, até que as partes provem inequivocamente que a rescisão se operou.

DIREITO POTESTATIVO E DIREITO REAL

Se a doutrina dos direitos potestativos, como se mostrou, não tem aplicação à generalidade das promessas de venda, ou, quando tem, como nas promessas com direito de arrependimento, não é suficiente para impedir a assemelhação das promessas às compras e vendas, é ela absolutamente inaplicável às promessas de vendas irrevogáveis e irretroatáveis e que constituam direito real sobre o imóvel, como é a regra entre nós.

Dizer-se que existe, no caso, um direito real potestativo, (29) é o mesmo que falar em direito real pessoal, pois que o direito potestativo, pela sua conceituação, é um típico direito pessoal.

(29) *Revista Forense*, vol. 126, pág. 108. Voto do Ministro Hahnemann Guimarães.

Querer afirmar que êsse tipo de promessa de venda seja, na realidade, um mero direito pessoal, e não uma verdadeira compra e venda, “chega a ser pitoresco, como bem observa BARBOSA LIMA SOBRINHO, pois que *direito real e promessa* são vocábulos que *hurlent d'être accouplés*”. (30)

Suponhamos, no entanto, ainda mais uma vez, só para argumentar, que o direito do compromissário seja um direito potestativo, e vejamos como tal conceito funcionaria nas promessas que constituem direito real sôbre o imóvel objeto do contrato.

De acôrdo com o que vimos acima o direito potestativo do promitente comprador constituiria um poder de transformar o seu direito pessoal em direito real, mas, justamente por isso, antes dessa transformação, pela sentença, não seria direito real, vale dizer atual, mas simplesmente potestativo, pessoal.

No entanto, em nosso direito, as promessas de venda, que não são revogáveis, já atribuem um direito real ao compromissário antes da escritura definitiva.

Nessas promessas existiria pois um direito potestativo à obtenção da escritura definitiva, constituindo elas, por outro lado, um direito real imobiliário.

Mas, nem por isso o direito potestativo deixaria de ser pessoal para ser real.

De fato, se assim não fôsse, em que sentido o direito potestativo seria, ao mesmo tempo, direito real?

Se com a expressão direito real potestativo se quer dizer que o compromissário tem um direito potestativo a criar um direito real de propriedade pela provocação da decisão judicial, então não haveria um direito real potestativo mas um direito potestativo a criar um direito real, pois se êsse direito real já existisse, não seria mais potestativa a sua criação.

Mas o que é fato é que atribuir êsse sentido a expressão direito real potestativo, é negar a lei que considera que a promessa de venda irretratável é um direito real atual e não futuro, dependente da vontade criadora do compromissário.

(30) BARBOSA LIMA SOBRINHO — *As transformação da Compra-e-Venda*, ed. Borsoi, pág. 81.

Poderíamos ainda considerar que, na hipótese, existisse mero direito pessoal, garantida a sua manifestação no futuro pelo direito real da promessa irretratável.

Mas, se se tratasse de mero direito real de garantia continuaria o compromitente com o direito de vender o imóvel a terceiro e êste de remir êsse ônus real, liberando o imóvel (art. 766 do Código Civil), o que é completamente contrário aos princípios reguladores das promessas irretratáveis.

Também nos direitos reais de garantia “é nula a cláusula que autoriza o credor ... a ficar com o objeto da garantia” (art. 765 do Código Civil), e, no entanto, a finalidade das promessas irretratáveis é que o beneficiário do direito real venha a ficar com o imóvel.

Por outro lado o compromitente, que tem o preço a receber, também é credor.

Assim sendo, se algum direito de garantia tivesse que haver seria em seu favor e não em favor do compromissário.

É evidente, pois, que êsse direito real não pode ser um mero direito de garantia de um direito pessoal potestativo.

Por outro lado, não pode êle também ser um direito potestativo à criação de um direito real futuro, pois, como vimos, pela lei existe um direito real atual.

Assim sendo, temos que concluir que na realidade não há qualquer direito potestativo, e muito menos direito real potestativo, mas simples faculdade legal de obtenção da escritura definitiva, a qual, de fato, não cria direito novo.

Chamar-se a essa faculdade de direito real potestativo parece-nos uma *contradictio in adjecto*, pois que significa reconhecer nêle, antes dela ser constituída, uma qualidade, que constitui a própria finalidade do ato de declaração da vontade legitimada pela potestatividade do direito.

É dar por já existente aquilo que o direito potestativo dá a seu titular a possibilidade de criar ou não.

Se o direito já existe não é êle potestativo; se é potestativo não existe ainda, pois, no direito potestativo, o único direito atual é o de poder criar outro direito unilateralmente; êste outro direito, a ser criado, evidentemente não pode existir ainda.

Dir-se-á que o direito real potestativo inerente à promessa de venda é diverso do direito real efetivo criado pelo suprimento judicial provocado pelo promitente comprador.

Mas a afirmação dessa diferença, implícita na expressão que examinamos, é que é justamente o que é necessário provar para se chegar à conclusão de que as promessas de venda em geral, e as promessas de venda irretratáveis em particular, não são equivalentes à compra e venda no nosso direito.

Dá-se assim por provado aquilo que é necessário provar, e a expressão, deixando de constituir uma *contradictio in adjecto* passa a ser uma petição de princípio.

Assim sendo, se a expressão já se mostrava inadequada aplicada às promessas de venda que não constituem direito real sobre o imóvel, com mais razão no caso destas últimas, que em tudo e por tudo se assemelham às escrituras definitivas.

De fato, nessas promessas, regra geral, o chamado compromissário entra desde logo na posse do imóvel, ficando com o direito de uso e gozo do mesmo e o que é mais, com um incontestado e definitivo direito de disposição reunindo assim todos os elementos do domínio em sua mão.

É tal essa identidade que MACHADO GUIMARÃES assemelha esses contratos a uma venda subordinada a uma reserva de domínio aposta como condição resolutória. (31)

De fato, de acordo com a nova redação do art. 22 do Decreto-lei n.º 58, de 10-12-1937, dada pela Lei n.º 649, de 11-3-1949, passou aquêlo diploma legal a se aplicar a todas as promessas de venda irretratáveis.

Ora, no art. 13 do Decreto-lei n.º 58 está claramente estatuído o direito de cessão da promessa, e portanto dos direitos relativos ao imóvel, sem anuência do promitente vendedor.

Além disso tem o promitente comprador o direito de retomada, como se proprietário fôsse (art. 15, IX, da Lei n.º 1.300, de 28-12-50) desde que imitado na posse de imóvel por aquêle.

Ora, que posse é essa que se transmite?

Não é a posse direta, pois que esta se acha com o locatário.

Só pode ser, pois, a posse indireta, emanção do direito de propriedade (art. 485 do Código Civil).

Em outros termos: o proprietário não podia transferir ao promitente comprador a posse direta que, por contrato, tinha transferido ao locatário, não lhe podia transferir a apreensão material

(31) LUIZ MACHADO GUIMARÃES — *Coment. ao Cód. de Proc. Civil*, ed. *Rev. Forense*, vol. IV, págs. 495/6.

da coisa (art. 403, I, do Código Civil), logo transferiu-lhe o direito de dispor da coisa, isto é, o direito de agir como proprietário.

Nesse sentido opina o Desembargador COELHO BRANCO, em brilhante voto vencido proferido na Apelação Cível n.º 29.299:

“Se, realmente, em virtude de legislação especial que reformou o Código Civil, o *compromisso irretratável* gera e transmite *direitos reais*; se a *cessão* desse contrato constitui, igualmente, modo de transferir esses direitos reais, e, portanto, de alienar a coisa; se os *direitos reais* sobre imóveis, por definição legal do próprio Código Civil, no seu art. 44, I, são considerados *imóveis* para todos os efeitos de direito; se o “impôsto de transmissão *inter vivos* de propriedade imobiliária recai sobre o negócio jurídico sempre que se dê a substituição do sujeito do direito de propriedade ou de algum elemento autônomo dele”, não se pode contestar a legitimidade da incidência do impôsto estatuído no art. 19, III, da Magna Carta sobre os contratos de cessão de compromissos irrevogáveis de compra-venda de imóveis.”

Não é outra a lição de LEOPOLDO BRAGA:

“nas chamadas *promessas de venda* e em suas sucessivas *cessões* os respectivos *promitentes vendedores* e *cedentes* transferem aos *promissários* e *cessionários*, a bem dizer, *todos os direitos, utilidades*, poderes e faculdades inerentes ao domínio.” (32)

Mostrando a verdadeira realidade econômica que se disfarça no formalismo legal diz o Procurador TENÓRIO VANDERLEY:

“Há, pois, que distinguir na cessão o *contrato* e a *circulação da riqueza* visada por esse contrato.” (33)

Vemos pois que a crítica do formalismo jurídico aplicado às promessas de venda e, por outro lado, sua equiparação às compra-

(32) LEOPOLDO BRAGA — *Da legitimidade...* cit., pág. 17.

(33) ARNÓBIO TENÓRIO VANDERLEY — Parecer no Agravo de petição 4.309 in *D.J.* 21-11-53, pág. 14.422.

-e-vendas, tem a vantagem de torná-las mais adequadas à realidade econômica.

O conceito de propriedade, encarada pelo seu conteúdo econômico, facilita-nos, por outro lado, a compreensão da noção de imóvel usada pelo legislador constituinte: será o imóvel por natureza, mas em todos os seus aspectos, isto é, no direito de uso, de gozo ou de disposição do mesmo. Assim entendido, enquadra-se no mesmo tanto a enfiteuse, como o usufruto, como a cessão de promessa de venda que é um direito de disposição.

É evidente que se temos de escolher entre duas soluções; uma formalista, que, como se viu, não atende à *mens legis* constitucional e outra objetiva, que vai buscar o conteúdo econômico protegido pela fórmula de direito privado, o qual nos dá uma interpretação coerente da Constituição, a última deve ser a preferida, pois o direito deve consistir em uma adequação ao real e não em um mero jôgo formalista divorciado da vida concreta.

Além disso, o espírito da Constituição não pode ser investigado em face de um texto legal tomado isoladamente.

Devemos, pois, para chegar à conclusão de qual seja o verdadeiro sentido do texto constitucional apreciar a Carta Magna em seu conjunto, e deduzir, do confronto dos dispositivos em exame com outros dispositivos, qual a verdadeira intenção do legislador constituinte.

Dêsse exame cremos poder afirmar que há elementos, constantes da própria Constituição, que nos levam a concluir que o legislador constitucional teve em mira tomar como base da tributação o fenômeno econômico e não o formalismo jurídico ao estabelecer as fontes de receita pública.

De fato, diz o art. 202 da Constituição:

“Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Ora essa finalidade de se graduar os tributos de acôrdo com a capacidade econômica só pode ser atingida se a mesma lei regular atos que tenham a mesma substância econômica pois do contrário, transações que revelem idêntica capacidade contributiva, terão tratamento diverso.

Nem por outro motivo foi que o § 5.º do art. 15 da Constituição Federal proibiu a cobrança de impôsto de sêlo sôbre aquelas transações que fôssem de competência privativa dos poderes locais, dispositivo êsse que mereceu de um dos constituintes especializados em direito fiscal o seguinte comentário:

“Vê-se, através dêsse dispositivo, que a Constituição encara, para efeitos fiscais, o fato econômico e não o negócio jurídico, que o informa.

O fato gerador, nos impostos do art. 19, ns.º II, III, IV, é inteiramente reservado aos Estados e exclui o impôsto federal, que se insinua sob pretexto de que assenta sôbre o ato jurídico ou o instrumento regulado por lei federal”. (34)

A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

Foi certamente reconhecendo tudo isso que a União Federal, em cumprimento ao disposto no § 5.º do art. 15 da Constituição Federal, já deixou de tributar as translações de imóveis, ao suprimir a imposição sôbre as mesmas, na nova redação que deu, ao art. 38 da Tabela da Lei do Sêlo, pela Lei n.º 1.747, de 28-11-1952 (ver também a Circular n.º 96 da Diretoria das Rendas Internas, *in Diário Oficial*, I, de 30-12-1952).

E, na mesma linha de obediência ao preceito constitucional, equiparou as promessas de venda irrevogáveis às compras e vendas, deixando de tributá-las (art. 94, nota 8.ª, da Tabela — redação da Lei n.º 1.747), embora limitando, sem motivo, essa exoneração aos casos de promessas quitadas.

E, na letra *g* da Portaria n.º 96 supra citada, foi bem clara ao excluir do impôsto de sêlo as cessões de promessa que tivessem pago impôsto de transmissão, reconhecendo assim a competência privativa dos poderes locais para tributar essa operação econômica.

Assim, não é só doutrinariamente, mas também de acôrdo com os próprios textos legais, adotados pela União para a efetivação dos dispositivos constitucionais, que se chega à conclusão da não existência de qualquer bitributação, cobrando o Distrito Federal o im-

(34) ALIOMAR BALEBEIRO — *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 1951, págs. 98/9.

pôsto de cessão no legítimo exercício dos seus poderes privativos de tributação.

Essa imposição dos fatos nos coloca em posição coincidente com a teoria moderna da natureza do fato gerador.

De fato, a doutrina mais avançada, no direito fiscal, é aquela que, defendendo a autonomia dêste, em relação ao direito privado, considera que a tributação atinge diretamente o fenômeno econômico subjacente na forma jurídica.

Assim, embora esta seja regulada pelo direito privado, não fica o direito fiscal prêso a essas formas, mas vai atingir a verdadeira transação econômica que se subsume na forma escolhida.

Nesse sentido é a lição de GIANNINI:

“L'oggetto dell'imposta, però, non é tanto il rapporto giuridico privato, come tale, ma il rapporto economico che ne forma il contenuto.” (35)

Nesse mesmo sentido é a lição de GIORGIO TESORO (*Principii di diritto tributario* — Bari, 1938, pág. 12), DINO JARACH (*El hecho imponible* — Buenos Aires, 1943, pág. 106), ALLIX et LECERCLÉ (*Les droits d'enregistrement*, 1933, Tome I, pág. XXI), LOUIS TROTABAS (*Précis de Science et de Législation Financières* — Paris, 1947, pág. 270, n.º 329), FRANÇOIS GENY (*O Particularismo do Direito Fiscal* — in “Revista de Direito Administrativo”, vol. 20, pág. 15), a doutrina suíça (E. BLUMENSTEIN — *Gegenseitige Beziehungen Zwischen Zivilrecht und Steuerrecht in Zeitschrift für Schweizerisches Recht*, 1933, pág. 232 a), O. BÜHLER (*Stuerrecht*, 1951, I, pág. 69), JOÃO MARTINS DE OLIVEIRA (*Direito Fiscal* — Rio de Janeiro, 1943, pág. 22), RUBENS GOMES DE SOUSA (*Compêndio de Legislação Tributária* — Rio de Janeiro, s/d, pág. 40).

Mesmo a nossa jurisprudência, embora longe de ser pacífica, tem aceito essa tese em muitos casos.

Veja-se, por exemplo, o Recurso Extraordinário n.º 7.647 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. VII, pág. 141), 6.ª Câmara do Tribunal de Justiça de São Paulo (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 23, pág. 67 e 71).

(35) A. D. GIANNINI — *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milão, 1937, pág. 157.

No mesmo sentido são os julgados que consideram que as construções feitas pelo promitente comprador não devem ser computadas para efeito da apuração do valor do imóvel, que servirá de base ao cálculo do impôsto de transmissão.

Ora, de acôrdo com o Código Civil (art. 547) o proprietário do solo é, também, o proprietário dessas construções, tendo o promitente comprador mero direito de indenização.

Assim sendo, por direito privado, quando se faz a venda definitiva, está-se vendendo terreno e construções, sendo o preço destas compensado com o direito de indenização de quem as construiu.

No entanto, vários acórdãos (Agravo de petição n.º 2.755, da 2.ª Câmara, in *Diário de Justiça*, de 28-7-1952; Apelação Cível n.º 17.445, da 6.ª Câmara, in *Diário de Justiça*, de 20-11-1952; Apelação Cível n.º 12.410, da 7.ª Câmara, in *Diário de Justiça*, de 12-3-1953), têm decidido o contrário, em matéria fiscal, adotando, portanto, o princípio de que, em direito tributário, pode-se admitir a propriedade da construção independente da do solo, atendendo portanto à realidade econômica, contra o formalismo jurídico.

Longe de nós a intenção de criticar essa jurisprudência que, embora contrária ao Fisco, atende, de fato, às imposições da realidade econômica, tanto assim que a própria Administração, coerente com a boa doutrina que vem defendendo, já se curvou a êsse entendimento, tendo o Sr. Prefeito baixado a Resolução n.º 13, de 1951, fixando norma no sentido da jurisprudência citada (*Diário Oficial*, II, de 7-4-1951).

Vemos, pois, que o conceito em que se baseia a lei fiscal, longe de ser injurídico, é princípio plenamente apoiado na doutrina e na jurisprudência, quer no que se refere ao direito privado, quer no que se refere ao direito público, sendo mesmo a que encontra maior acolhida entre os especialistas de direito fiscal.

Por êsse motivo, tem ela sido acolhida em vários acórdãos como, por exemplo:

- 1 — Da Egrégia 7.ª Câmara, na Apelação Cível n.º 5.035, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. II, pág. 590.
- 2 — Da Egrégia 8.ª Câmara, na Apelação Cível n.º 4.117, no qual é dito: “... não há absurdo em ter sido a cessão considerada pelo legislador uma das formas de transmissão da propriedade imóvel, ou, pelo menos, de direitos

- relativos a essa propriedade” (*Diário de Justiça*, de 22-11-1949).
- 3 — Da Egrégia 7.^a Câmara, na Apelação Cível n.º 1.586, em que se diz: “Improcede a argüida inconstitucionalidade de cobrança dêsse impôsto pela Apelada” (*Diário de Justiça*, de 1-3-1951).
 - 4 — Da Egrégia 7.^a Câmara, na Apelação Cível n.º 12.209, no *Diário de Justiça* de 18-3-1952, em que se diz a cessão é um disfarce de compra e venda.
 - 5 — No mesmo sentido é o acórdão da mesma Câmara na Apelação Cível n.º 13.128, in *Diário de Justiça* de 20-3-52.
 - 6 — Da Egrégia 6.^a Câmara, na Apelação Cível n.º 9.681, in *Diário de Justiça* de 14-4-1952.
 - 7 — Da Egrégia 3.^a Câmara Cível, na Apelação Cível n.º 21.948 (*Diário de Justiça* de 7-10-1954).
 - 8 — Da Egrégia 3.^a Câmara Cível, na Apelação Cível n.º 29.684 (sem acórdão publicado. Conclusões no *Diário Oficial* de 7-5-1955). É de notar que nesta decisão o Desembargador SADY, que vinha votando contra a legitimidade do tributo, mudou de orientação.
 - 9 — Da Egrégia 1.^a Câmara Cível, nas Apelações Cíveis ns. 24.038, 25.664, 26.019 e 30.454.

No mesmo sentido são as seguintes decisões de 1.^a instância:

- 1 — Sentença do atual Ministro ARTHUR MARINHO, no *Diário Oficial* de 20-3-1946.
- 2 — Sentença do Dr. RAIMUNDO MACEDO, in *Diário de Justiça* de 4-11-1947.
- 3 — Sentença do Dr. ALCINO PINTO FALCÃO, in *Diário de Justiça* de 24-11-1950:

“Na verdade o impôsto de cessão de promessa de venda — como categoria autônoma — gravará o conteúdo econômico do próprio ato.”

Releva notar que nessa sentença o seu ilustre prolator modificou o seu ponto de vista anterior, contrário ao impôsto de cessão.

- 4 — Sentença do Dr. AGUIAR DIAS, in *Diário de Justiça* de 13-5-1952:

“... no direito fiscal, a consideração dominante é a do fato econômico gerador do impôsto, a realização econômica encarada em si mesma, sem atenção à figura jurídica em que se envolva ou, mais comumente, se disfarce.

Não é possível negar que a cessão de promessa de venda, tão largamente praticada no Distrito Federal, é maneira de transmitir a propriedade imobiliária.”

- 5 — Sentença do Dr. MILHOMENS, no *Diário de Justiça* de 23-9-1953.
- 6 — Sentença do Dr. SAMPAIO DE LACERDA, in *Diário de Justiça* de 11-5-1954.