

Impôsto de Transmissão Inter Vivos e as Construções em Terreno Alheio

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO

336.2:347.662:711.60

INEGÀVELMENTE é o impôsto sôbre a transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos* um daqueles que, no sistema brasileiro, maior número de problemas de ordem constitucional tem oferecido.

Está dentro dêsse teor de idéias a dúvida que vem sendo levantada, no sentido de saber se o impôsto em causa incide sôbre a entrega de imóveis construídos, feita pelos construtores aos proprietários da edificação.

O caso surgiu no Distrito Federal.

E' que se tem pretendido, com fundamento no inciso IV do art. 1.º do Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agôsto de 1946, vigorante na esfera local, exigir o pagamento do impôsto de transmissão de propriedade *inter vivos*, por considerá-lo incidente sôbre a operação mencionada.

Êsse é o problema para o qual se procura a solução adequada: saber se a entrega de obras ou imóveis construídos por fôrça de contrato de empreitada enseja o fato gerador do impôsto indicado, em face da legislação fiscal vigente no Distrito Federal.

2. O ponto nuclear da questão está em definir-se o sentido da disposição contida no inciso IV do art. 1.º do Decreto-lei n.º 9.626, que assim soa:

“Art. 1.º — O impôsto de transmissão de propriedade *inter vivos* incide sôbre a *transferência* de bens imóveis por sua natureza ou por definição legal, quando situados no Distrito Federal, a título oneroso ou gratuito, e em virtude de fatos ou atos jurídicos passados ou praticados *inter vivos*:

Parágrafo único — O impôsto é devido sôbre:
..... (ommissis).

IV — *transferência* de construções existentes em terrenos alheios ainda que aos proprietários dos terrenos”.

Para a devida fixação do alcance dêsse preceito, é conveniente determinar o fato gerador do impôsto de transmissão:

a) em face dos princípios acolhidos pela sistemática da discriminação constitucional de rendas;

b) em face do próprio sistema seguido pela lei específica acima citada.

3. Vigora no Brasil uma discriminação rígida de rendas, de acôrdo com a qual a cada uma das entidades federadas (União, Estados e Municípios) é atribuída a competência legislativa para decretar certos e determinados impostos, devidamente identificados pela alusão ao fato gerador de sua incidência.

Doutrina e jurisprudência são pacíficas ao concluir que a enunciação feita no diploma constitucional não é simplesmente nominalista, isto é, não se trata de mera indicação de *nomines juris* quando é feita referência a cada um dos tributos discriminados, mas, ao contrário, a menção é feita a impostos especificamente definidos de acôrdo com as características jurídicas que lhes atribuem os fatos geradores apontados pelo legislador constituinte.

Essa maneira de entender as coisas, que, por sinal, é uniforme (ressalvase o ponto de vista particular de CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES), leva a duas conclusões importantes, pela incidência que terão sôbre o problema em cogitação:

a) na utilização da cédula de competência privativa, cada uma das entidades federadas há de proceder de tal forma que a fixação das hipóteses de incidência tributária não importe em distorção ou deformação dos fatos geradores constitucionalmente indicados como pressupostos para o exercício da competência impositiva;

b) pode ocorrer que, embora extravasando da cédula privativa, por distorção ou alteração do seu fato gerador típico, o impôsto instituído possa legitimar-se, como de competência concorrente (art. 21 da Constituição). Para tanto será necessário: 1.º) que o seu fato gerador seja inconfundível com aquêles indicados para o exercício da competência impositiva privativa; 2.º) que especialmente, não se compreenda êle dentro da competência privativa ampla da União para tributar "atos e instrumentos regulados por lei federal" (art. 15, VI, da Constituição).

4. Diante dêsses princípios, como há de determinar-se a extensão e o alcance da competência legislativa atribuída aos Estados pelo art. 19, III, da Constituição para decretar impôsto sôbre a "transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*"?

Se, porventura, o legislador estadual extravasar de tal cédula e tributar situações que se exteriorizem ou sob forma jurídica que não traduza uma transmissão de propriedade, ou que, embora ensejando dita transmissão, não se refira à propriedade imobiliária, o impôsto assim instituído deixará de legitimar-se, dentro da competência privativa, como impôsto de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*.

Restarão duas possibilidades: ou o impôsto de tal forma criado se identificará com algum dentre os de competência das demais entidades federadas e, portanto, será inconstitucional por invasão de competência, ou então o seu fato gerador será inconfundível com os demais constitucionalmente discrimi-

nados, e o impôsto convalerá como remanescente ou de competência concorrente.

5. Assim sendo, temos que, em face da sistemática adotada pelo legislador constituinte, o impôsto de transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos* só poderá ser legitimamente exigido quando a sua incidência se verifique tendo em vista uma situação conceituável juridicamente como de transmissão ou transferência *inter vivos*.

A transferência da propriedade é requisito elementar para tal tipo de incidência: "O impôsto de transmissão supõe, de seu natural, um direito de propriedade que se transfere de uma para outra pessoa e, aliás, a própria denominação o indica na locução *inter vivos* — vale dizer, um que aliena e outro que adquire" (cf. CASTRO NUNES, *Problemas da Partilha Tributária*, in Revista de Direito Administrativo, vol. I, p. 10).

A prova de que o legislador constituinte quis cingir-se a essa hipótese e evitar variações que importassem em deformação, alteração ou distorção do fato gerador assim definido é que, não obstante as discussões anteriormente existentes, quando quis contemplar a incidência sobre uma situação que *juridicamente* não se conceitua como de transmissão de propriedade, embora *econômicamente* equivalente, o diploma constitucional lhe fez expressa alusão: é o caso da incorporação de propriedade imobiliária ao capital das sociedades, referido na parte final do inciso III do art. 19 da Constituição.

Por outro lado, confirmando a asserção de que só se pode configurar o fato gerador do impôsto de transmissão, em direito constitucional positivo pátrio, quando a hipótese de incidência coincida com uma forma jurídica ("juristische Gestaltungsform") de transmissão ou transferência de propriedade, aí está a pacífica, invariável e torrencial jurisprudência dos nossos tribunais, inclusive da nossa mais alta Côrte de Justiça, a afirmar que é inconstitucional a incidência sobre promessas de venda de imóveis e suas cessões porque, embora a realidade econômica ou a *intentio facti* subjacente em tais atos ("wirtschaftliche Betrachtungsweise") possa ensejar efeitos, econômicos já se vê, equivalentes ao da transmissão imobiliária, a forma jurídica não é de transferência de domínio.

Ainda dentro do campo do direito constitucional positivo há uma nova ordem de considerações que não pode ser omitida: é que o constituinte atribui privativamente à União a competência para criar impostos sobre atos e instrumentos regulados por lei federal (art. 15, VI), excluindo, todavia, tal competência (caso de imunidade por exclusão da competência) quando o ato ou instrumento estiver compreendido dentro da competência privativa estadual ou municipal (§ 5.º do art. 15).

Resulta daí um princípio de particular relevância jurídica: é que tal competência impositiva da União é ampla e absorvente, quando se trate de atos e instrumentos regulados por lei federal e só poderá ser excluída quando o ato ou instrumento fôr expressamente atribuído à competência impositiva dos Estados e Municípios.

Por outras palavras, a regra é essa: a competência para tributar atos e instrumentos regulados por lei federal é, em princípio e normalmente, da União; excepcionalmente, tal competência passará a ser dos Estados e Muni-

cípios, quando o ato ou instrumento especificamente forem contemplados pela constituição como pressupostos da incidência de impostos destas entidades federadas.

Por conseguinte, verifica-se que, em face da sistemática adotada pela constituição, no que respeita a atos e instrumentos regulados por lei federal, a regra é a competência da União e a exceção a competência dos Estados e Municípios. Conseqüentemente, por isso mesmo que esta última é excepcional, os dispositivos contidos na discriminação constitucional de rendas não de ser objeto de interpretação estrita, toda vez que esteja em cogitação decidir-se pela competência legislativa estadual ou municipal tendo por pressuposto a criação de impostos sobre atos e instrumentos da espécie dos mencionados.

Chega-se, assim, a uma primeira conclusão parcial a respeito do problema:

a) só se configurará a competência estadual (inclusive do Distrito Federal) para criar e cobrar imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, quando a hipótese de incidência coincida com um ato jurídico de transmissão de propriedade, como tal definido pelo ordenamento jurídico vigente;

b) quando se trate de qualquer ato ou instrumento, "regulado por lei federal" e que não esteja juridicamente definido como de transferência de domínio, a competência impositiva pertencerá privativamente à União.

6. Dentro desse quadro geral, cumpre analisar o sistema adotado pela lei específica que, no Distrito Federal, regula a incidência do imposto em causa (Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946).

Decidindo sobre a incidência, o art. 1.º do diploma referido assim determina o fato gerador do imposto:

"Art. 1.º — O imposto de transmissão de propriedade *inter vivos* incide sobre a *transferência de bens imóveis* por sua natureza ou por disposição legal, quando situações no Distrito Federal, a título oneroso ou gratuito, e em virtude de fatos ou atos jurídicos passados ou praticados *inter vivos*".

Como se vê, o fato gerador do imposto está suficientemente definido como sendo aquele que se conceitua como de *transferência de bens imóveis*.

Verifica-se, assim, que também em face da lei específica é necessário que haja transferência ou transmissão de domínio para que o imposto seja devido.

É verdade que ao *caput* do art. 1.º se segue uma enunciação de diferentes hipóteses de incidência, enunciação essa corporificada no parágrafo único do mesmo art. 1.º.

Convém observar, como anota A. BERLIRI, que enunciações dessa espécie correspondem à técnica legislativa de esclarecer-se o conceito que esteja mencionado no dispositivo que reger a enumeração e, por isso mesmo, deverá aquela ser entendida como de caráter exemplificativo e interpretativo.

O caso do parágrafo único é típico: o que o legislador quis foi exemplificar hipóteses que se contêm no conceito de “transferência de bens imóveis”. E’ verdade que, na indicação de tais casos, arrolou o de cessão de promessa de venda. Excedeu-se no particular e, por essa razão, foi a incidência julgada inconstitucional.

Mas, nas demais hipóteses, trata-se de transferência de propriedade.

A enunciação contida no parágrafo único do art. 1.º é, assim, meramente exemplificativa e interpretativa, não contendo nenhum caráter ou sentido inovador: é como se o legislador, diante de cada inciso do parágrafo único fizesse preceder as palavras — *transferência de bens imóveis...*

Visto, assim, o sistema da lei, passemos a ocupar-nos do inciso IV do parágrafo único em cogitação.

7. Diz o parágrafo único do art. 1.º citado, em conjugação com o seu inciso IV:

“Parágrafo único — O imposto é devido sobre:

IV — *Transferência* de construções existentes em terrenos alheios, ainda que aos proprietários dos terrenos”.

Que quer dizer esse dispositivo? Quer-se, tão somente, esclarecer o conceito consagrado no *caput* do art. 1.º para dizer que também nesse caso de transferência de domínio incide o imposto.

Na verdade, não foi para dar tão óbvio esclarecimento que o legislador assim se expressou. O objetivo do preceito foi, de fato, pronunciar-se sobre uma hipótese de transferência, ou melhor, de aquisição de domínio, qual a que ocorre por acessão, nos casos apontados pelo art. 546 do Código Civil.

É que, segundo o diploma civil, “aquêle que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas ou construções mas tem direito à indenização”. (art. 546 cit.).

Mais especialmente, o intuito do legislador foi solucionar debate existente a respeito da incidência do imposto de transmissão no caso de benfeitorias de natureza imobiliária.

Embora longa a transcrição, vale a pena reproduzir as considerações a propósito desenvolvidas por PETRÔNIO BAPTISTA DE ARAUJO em sua excelente monografia:

“III — Cessão ou venda de benfeitorias. Os regulamentos do imposto de transmissão incluem entre as espécies tributáveis a cessão ou venda de benfeitorias.

Esse termo vem empregado em sua acepção jurídica, para designar as obras e despesas feitas na coisa alheia, com o fim de conservá-la, melhorá-la ou simplesmente embelezá-la. Verifica-se, pois, a hipótese quando as benfeitorias de natureza imóvel, objeto da alienação, são acrescidas ao terreno por outrem que não o proprietário.

Os regulamentos estaduais excluem da incidência “a indenização de benfeitorias feitas pelo proprietário ao locatário”. Não se

trata pròpriamente de isenção, mas de declaração tácita de que a espécie não implica compra e venda imobiliária.

Com efeito, essa exceção provém do Aviso n.º 200, de 16 de abril de 1869, pelo qual o Ministério de Negócios da Fazenda comunica ao Diretor Geral das Rendas Públicas “não ser devida a sisa de uma transação, mediante a qual os locatários de umas fazendas pertencentes a um espólio foram indenizados do valor das benfeitorias que nas mesmas fizeram, dando-se por findo o arrendamento”.

Em consequência, essa regra foi incorporada ao parágrafo único do art. 21 do Regulamento n.º 5.581, de 28 de março de 1874, com expressa remissão de Aviso n.º 200.

Para maior compreensão de tese em exame, passamos a fazer um breve relato do fato concreto que determinou a expedição daqule Aviso.

O Marquês de ITANHAEM mantinha dois contratos de arrendamento com arrendatários diferentes. Estes, para tirarem proveito do negócio, fizeram várias plantações no imóvel arrendado. Morto o locador, o testamenteiro e inventariante do espólio, por conveniência dos herdeiros, entrou em acôrdo com os arrendatários para a rescisão dos contratos, indenizando-os do valor das plantações ainda existentes no imóvel.

Submetido o caso à apreciação do Contencioso do Tesouro Nacional e da Seção de Fazenda do Conselho de Estado, opinaram êsses órgãos pela inexigibilidade da sisa, com os seguintes fundamentos: a) transferência dos bens ao de cujus, representado pelo inventariante, versava sôbre coisa móvel, porque o arrendatário, que não adquire domínio algum na coisa arrendada, só pode transferir o direito pessoal, consistente no resultado de sua indústria e de seu labor; b) não houve, assim, venda de direitos reais, mas transferência do valor dos serviços, de um *jus ad rem*, mediante a indenização convencionada.

Não nos parece subsistente essa conclusão, mormente na vigência do Código Civil. Em primeiro lugar, as plantações se caracterizam como imóveis, em virtude dos seguintes dispositivos: “Art. 43. São bens imóveis: I . . . as árvores e os frutos pendentes. . .”; “Art. 58. Principal é a coisa que existe sôbre si, abstrata ou concretamente. Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal”.

Assim, dá por serem legalmente definidas como imóveis, já por serem acessórios do solo, de cuja natureza participam, as benfeitorias de que se trata não podem receber outra classificação senão a imobiliária.

Em segundo lugar, dispõe o art. 547: “Aquêla que semeia, planta ou edifica em terreno alheio, perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções, mas tem direito a indenização. . .”

Comentando êsse dispositivo, SÁ PEREIRA qualifica a troca de benfeitorias pelo seu valor correspondente como compra e venda

compulsória: “O dono das sementeiras e construções dá ao dono do solo coisas, que lhe não queria dar, e o dono do solo por elas lhe paga um preço que não queria pagar. A aquisição da coisa alheia, mediante o pagamento em dinheiro do valor dessa coisa, é compra e venda”.

SÁ PEREIRA chama à operação compra e venda compulsória porque pressupõe o caso mais freqüente, de indenização forçada. No caso que temos sob as nossas vistas, no qual o locatário, espontaneamente, cede a título oneroso as benfeitorias que lhe pertencem, podemos chamar-lhe compra e venda consensual.

Não há nenhuma razão de direito que aconselhe a distinção entre a venda de benfeitorias feita ao locador e aquela feita a qualquer outra pessoa.

A dispensa do impôsto de transmissão, em tal caso, figura nos regulamentos estaduais como um resquício histórico, que não tem fundamentação lógica. Constituída a República, os Estados transplantaram para a sua legislação a antiga regra do Decreto n.º 5.581 e não cuidaram de suprimi-la nas diversas modificações que se sucederam.

Alguns Estados, entretanto, modernizaram a sua legislação, neste particular. Dentre os elementos que nos foi dado compulsar, notamos que Minas e o Distrito Federal procuraram reagir contra a isenção das benfeitorias, transferidas pelo locatário ao proprietário.

Dispõe o inciso VIII do art. 2.º do Decreto mineiro n.º 3.529, de 12 de janeiro de 1951, que está sujeita ao impôsto “a cessão, transferência, aquisição ou venda de benfeitorias, inclusive de construção existente em terreno alheio...”

Por sua vez, declara o inciso IV do Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946, *vigorante no Distrito Federal*, que o impôsto é devido sobre “transferência de construções existentes em terrenos alheios, ainda que aos proprietários dos terrenos” (cf. o impôsto sobre a transmissão de propriedade, 1954, pp. 124 e segs.).”

Vê-se, pois, que ainda aí, em confirmação do que antes foi dito, o legislador se manifestou sobre uma hipótese de transferência de domínio ou, pelo menos, de sua aquisição por acessão.

E’ verdade que o legislador fala em “transferência... inclusive ao proprietário do terreno”, o que deixa subentendido que a transferência também pode ser feita a terceiros, caso em que não entrará em cogitação o problema das benfeitorias e o impôsto será normalmente devido pela normal e efetiva transferência de domínio.

O fato explica-se, no entanto, por considerações de técnica legislativa. E’ que, do ponto de vista técnico, regem a elaboração da lei os princípios da plenitude e da concentração lógica, segundo os quais, ao regular determinado assunto, deve o legislador abordá-lo em toda a amplitude dos aspectos por que êle se possa apresentar, de tal forma a não deixar dúvida no espírito

do intérprete e do aplicador quanto à verdadeira proporção e sentido *Jo mens legis*.

Por isso é que, ao invés de apenas referir-se à transferência “ao proprietário do terreno”, o legislador fiscal, dentro da melhor técnica, ampliou a dicação do preceito com o acréscimo daquele — “inclusive”, de modo a evitar especulações e dúvidas que pudessem surgir mediante uma errônea invocação do princípio — *inclusio unius...*

8. Vê-se, assim, que não sonhou o legislador com a possibilidade absurda de cobrar impôsto de transmissão nos contratos de construção de imóveis.

E assim não pensou porque:

a) isso contrariaria a sistemática da discriminação constitucional de rendas, segundo a qual à União cabe a competência para tributar tais atos jurídicos, coisa aliás que efetivamente ocorre através da incidência do impôsto do sêlo, prevista pelo art. 40 da tabela anexa à Consolidação respectiva;

b) contraria igualmente o sistema da lei específica que adota o conceito inequívoco de “transferência de bens imóveis” para caracterizar o fato gerador do impôsto e, quando se refere às construções, expressamente alude à sua transferência.

Com efeito, o construtor não tem a propriedade da obra. Mais que isso, não é ao menos possuidor, de vez que não dispõe de nenhum dos direitos inerentes ao domínio. A doutrina predominante entende, mesmo, que, por isso que possuidor não é, não pode o construtor invocar o direito de retenção sôbre a obra.

O contrato de construção é uma obrigação pessoal, cujo objeto único é uma prestação de fato.

O construtor se obriga a fazer a construção. A propriedade dessa, em qualquer momento, é do prestatário do serviço contratado.

Não há, pois, transferência de propriedade e, muito menos, transferência de construção.

Conseqüentemente, quer isoladamente considerado o inciso IV do parágrafo único do art. 1.º em comentário, quer encarado êle em conjugação com o *caput* do art. 1.º e em confronto com o sistema do decreto-lei 9.626, a conclusão é que sôbre os contratos de construção não incide o impôsto de transmissão.

Ad absurdum, mesmo que o legislador tivesse introduzido um preceito tributando tais atos jurídicos, em qualquer dos seus aspectos, o impôsto assim criado seria inconstitucional por invasão da competência privativa da União prevista no inciso VI do art. 15, não podendo prosperar, por isso mesmo, nem sob a enunciação larga da competência concorrente.

9. Chega-se dêsse modo ao final do exame da questão suscitada.

A conclusão é no sentido da não incidência do impôsto de transmissão, no caso de contratos de construção passados entre o proprietário do terreno (prestatário do serviço) e o construtor ou os construtores (prestador do serviço).