

RETROATIVIDADE DE LEI FISCAL BITRIBUTAÇÃO; Em Direito Fiscal domina o princípio "tempus regit actum". É indiferente se lei posterior declara isento de imposto o ato jurídico tributado pela lei anterior. Opiniões de GOMES DE SOUZA e GASTON JÊZE.

Não existe bitributação quando os atos atingidos têm fatos geradores distintos.

ATLÊ COUTINHO BOOS
Promotor Público em São Jerônimo

Por escritura pública de doação, datada de 29 de dezembro de 1965, Fidelis Marques de Abreu e Ana Menezes de Abreu transferiram à Ana Luiza de Menezes Marques uma gleba de terras rurais, com reserva de usufruto vitalício em favor dos doadores.

A nu-proprietária, em virtude do falecimento do doador Fidelis Marques de Abreu, ocorrido em 22 de junho de 1967, propôs a presente ação de extinção de usufruto, somente da parte referente ao finado, embasando seu pedido no art. 739, inc. I, do Código Civil.

O exator estadual ao ser ouvido (art. 552 do Código de Processo Civil) entendeu ser necessária a fixação do valor do imóvel, para efeito do pagamento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, incidente sobre a extinção do usufruto, por consolidação na pessoa do nu-proprietário, conforme disposto no art. 1o., inc. III, da Lei Est. no. 5.384, de 27 de dezembro de 1966.

A final, foi a ação julgada procedente e declarada consolidada a propriedade na pessoa da requerente, na parte referente ao usufrutuário falecido, tendo o ilustre magistrado "*a quo*", acolhendo parecer do ilustre colega titular da 2a. Promotoria Pública, entendido não ser devido o Imposto de Transmissão por ocorrer bitributação, conforme consta, *in verbis*, da sentença apelada:

"Tendo sido pagos os impostos por ocasião da transmissão da nua-propriedade e da reserva do usufruto, operações estas não tributáveis, nos termos do art. 4o. da Lei nº 5.384, de 27/12/66, descabe o recolhimento de tributos à ocasião da extinção de usufruto, por inconstitucional a bitributação."

O Imposto de Transmissão da Propriedade Imobiliária "*inter vivos*" há mais de um século é cobrado no Brasil, sendo conhecido sob a denominação de "*sis*a dos bens de raiz" (Aliomar Baleeiro, Introdução à Ciência das Finanças.)

Desde o advento da Constituição de 1891, o referido imposto passou a ser cobrado pelos Estados, situação que foi mantida pela Carta Magna de 1934 e pela de 1946 (art. 19, inc. III).

A Emenda Constitucional nº. 5, de 21 de novembro de 1961, transferiu a competência, para decretar referido imposto, aos municípios, alterando a redação do art. 29 da Constituição Federal de 1946.

A Lei Municipal nº 123, de 30 de novembro de 1962, dispôs sobre o Imposto de Transmissão de Propriedade Imobiliária "*inter vivos*", no município de São Jerônimo.

Por esta lei, o imposto incidia sobre as doações (art. 2o., inc. I) e sobre atos constitutivos ou translativos de direitos reais sobre imóveis, com as exceções enumeradas (art. 2o., inc. II), prevendo, ainda, a base para o cálculo do referido imposto na constituição do usufruto, (art. 10, inc. VIII).

Quando da realização da escritura de doação com reserva de usufruto, feita por Fidelis Marques de Abreu e Ana de Menezes Abreu em favor de Ana Luiza de Menezes Marques (29 de dezembro de 1965), havia incidência do Imposto de Transmissão de Propriedade Imobiliária "*inter vivos*", não só sobre a doação, como também sobre a constituição do usufruto, cobrado referido imposto pela Prefeitura Municipal, por determinação da Emenda Constitucional nº 5 e na forma da Lei Mun. nº 123, e, no ato da escritura respectiva, foram pagos referidos tributos, conforme consta do texto das notas públicas juntadas aos autos.

Posteriormente, em virtude de modificação substancial operada na legislação tributária brasileira, estabelecida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1o de dezembro de 1965, e pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional), o imposto de transmissão passou, novamente, à competência dos Estados, restaurando a tradição tributária republicana.

A Lei Est. no. 5.384, de 27 de dezembro de 1966, estabeleceu, no Estado do Rio Grande do Sul, as normas referentes ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos.

Deste modo, quando da realização da escritura de doação com reserva de usufruto, o imposto era devido e foi efetivamente arrecadado pela Prefeitura Municipal, com base na Emenda Constitucional nº 5 e na forma da Lei Mun. nº 123, sendo infundada a afirmação, constante da douta sentença, de que eram operações não tributáveis, conforme o disposto no art. 4o da Lei no. 5.384, de 27 de dezembro de 1966, mesmo porque esta lei estadual é posterior à realização daqueles atos jurídicos.

Todo imposto é devido quando da concretização do "*fato gerador*", ou seja, do "*ato ou da situação jurídica que dá nascimento à dívida fiscal*" (CAMILLE ROSIER, L'Impôt, pág. 116), e "*a verificação do 'fato gerador' dos tributos é feita em face de sua exteriorização, isto é, da ocorrência de atos ou fatos que o tornem realizado*" (ADELMAR FERREIRA, Direito Fiscal, pág. 13).

No Imposto de Transmissão da Propriedade "*inter vivos*", o ato jurídico que dá nascimento ao direito da Fazenda Pública exigir o tributo é a realização do contrato entre transmitente e adquirente.

Em direito fiscal domina o princípio do "*Tempus Regit Actum*", ou seja, "*é a lei substantiva vigente ao tempo em que surgiu e se exteriorizou o fato gerador*

do tributo que deve ser aplicada na criação do crédito fiscal" (ADELMAR FERREIRA, Direito Fiscal, pág. 19).

Por conseguinte, quando da realização da escritura de doação com reserva de usufruto, fato gerador do tributo, 29 de dezembro de 1965, vigia a Lei Mun. nº 123, de 30 de novembro de 1962, e esta lei é que devia ser aplicada e o foi efetivamente, naquela oportunidade.

É totalmente indiferente ao direito fiscal se outra lei posterior (no caso, a Lei Est. nº 5.384, art. 4º, inc. V) declarou isento de imposto referido ato jurídico, mesmo porque "a revogação do tributo ocorrido posteriormente à exteriorização do fato gerador não acarreta exoneração do mesmo tributo" (GOMES DE SOUZA, Estudos de Direito Tributário, pág. 169). No mesmo sentido o ensinamento de GASTON JÈZE: "Se uma lei suprime um imposto, essa supressão não produz efeito sobre os fatos geradores anteriores" (O Fato Gerador do Imposto, Revista do Direito Administrativo, vol. II, fasc. I, pág. 55).

Estabelecido que o Imposto de Transmissão da Propriedade Imobiliária "inter vivos" (de competência da Prefeitura Municipal), pago por ocasião da escritura de doação com reserva de usufruto, era devido e foi pago de conformidade com a Lei Municipal nº 123, de 30 de novembro de 1962, lei vigente ao tempo do fato gerador do tributo, e que a supressão do imposto ou sua isenção por lei posterior, não produz efeitos sobre fatos geradores anteriores, resta analisar se a exigência do pagamento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (de competência do Estado), por ocasião da extinção do usufruto, constitui bitributação, conforme estabelece a dita sentença.

"A incidência tributária não acarreta bitributação quando os atos atingidos têm fatos geradores diferentes ou distintos" (ADELMAR FERREIRA, Direito Fiscal, pág. 12), ou, a contrário sensu, ocorre a bitributação quando o imposto é exigido em razão do mesmo fato gerador já tributado.

A Lei Est. no. 5.384, de 27 de dezembro de 1966, estabelece que o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos incide sobre a instituição do usufruto (com exceção da reserva de usufruto na pessoa do transmitente da nu-propriedade) e a sua extinção por consolidação na pessoa do nu-proprietário (art. 1º., inc. III), ressalvado apenas o caso da extinção do usufruto quando o nu-proprietário for o instituidor (art. 4º., inc. VII).

O fato gerador pelo qual o Estado pretende cobrar o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, no caso presente, é a extinção do usufruto, ocorrido durante sua vigência (o usufrutuário morreu em 22 de junho de 1967), distinto da constituição do usufruto, que foi tributada pela Prefeitura Municipal.

Somente ocorreria bitributação se o Estado pretendesse tributar, também, agora, a constituição do usufruto, lançando impostos sobre fato gerador já tributado, àquela época, pela municipalidade.

Finalmente, decisões do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado têm pontificado sobre a incidência do Imposto de Transmissão nas extinções de usufruto.

“Não é ilegal e nem inconstitucional a exigência de pagamento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos na extinção do usufruto” (Mandado de Segurança no. 2.313, 1a. Câmara Civil — Rel. Des. Júlio Martins Porto — julgado em 26-12-67 — in Rev. de Jurisprudência no. 8/135).

“Incide sobre a extinção de usufruto, por morte do usufrutuário, o Imposto de Transmissão de Direitos Relativos a Imóveis, se o nu-proprietário não for o instituidor. Competência do Estado para tributar dito fato, eis que há transmissão de direito real, e cai, assim, na esfera de competência tributária do Estado” (Apelação Cível no. 7.001, 2a. Câmara Cível Especial — Rel. Dr. Alair Terra — julgado em 12-08-69 — in Rev. de Jurisprudência no. 16/267).

Face ao exposto, a presente apelação pretende e pede a reforma da dou- ta sentença, para o fim de ser determinado o recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, por parte da apelada, sobre o valor venal da metade do imóvel usufruído (art. 7o., inc. V, da Lei no. 5.384, de 27-12-66), como medi- da de

JUSTIÇA.

São Jerônimo, 30 de maio de 1972.