IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO — CESSÃO DE HERANÇA

— É legítima a cobrança, pela Prefeitura do Distrito Federal, do impôsto de transmissão de propriedade "inter vivos" na cessão de direito à herança aberta.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL

Espólio de Gertrude Bent Huntress e outro *versus* Prefeitura do Distrito Federal
Agravo de instrumento n.º 6.705 — Relator: Sr. Desembargador JOÃO COELHO BRANCO

ACÓRDÃO

1. Vistos, relatados e discutidos êstes autos do agravo de instrumento n.º 6.705, em que são agravantes o Espólio de Gertrude Bent Huntress e Muriel Rome Brown, e é agravada a Prefeitura do Distrito Federal, acordam os Juízes da 1.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o Exmo. Sr. Des. Romão Côrtes de Lacerda, que o provia em parte. Custas *ex lege*.

2. Os agravantes contestam a legitimidade constitucional da cobrança pela Prefeitura do impôsto de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* na cessão do direito e ação à herança aberta.

Chegando a conclusão diversa, sustenta o Dr. Juiz *a quo*, na decisão recorrida, que, "no caso dos autos, se operou, por via de cessão, a transmissão da propriedade, de sorte que é perfeitamente legal a incidência do impôsto respectivo". E acrescenta: "A cessionária recebeu de sua mãe o domínio e a posse dos bens deixados pela *de cujus*, que a cedente, a seu turno, recebera com a abertura da sucessão. A transmissão *inter vivos* é patente. Por conseguinte, irrecusável o direito da Fazenda Municipal ao impôsto calculado".

3. A Constituição federal, no art. 19, III, estatui competir aos Estados "decretar impostos sôbre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e a sua incorporação ao capital de sociedades", acrescentando, no § 4.º do art. 26 que "ao Distrito Federal cabem os mesmos impostos atribuídos por esta Constituição aos Estados e aos Municípios".

Daí haver a Lei Orgânica do Distrito Federal (Lei n.º 217, de 15 de janeiro de 1948), estabelecido, no art. 2.º, n.º V, letra *c*, competir ao Distrito Federal "decretar impostos sôbre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedade", acentuando, no § 2.º do mesmo dispositivo, que "o impôsto de transmissão de propriedade *inter vivos*, bem como a sua incorporação ao capital de sociedade, incidirá sôbre tôdas as formas legais de transmissão, inclusive a cessão de direito, a arrematação ou adjudicação".

O Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agôsto de 1946, que dispõe sôbre o impôsto de transmissão de propriedade *inter vivos*, no Distrito Federal, já estabelecera, no art. 1.º, parágrafo único, n.º V, que "o impôsto é devido sôbre transferência de direito e ação à herança ou legado, quando a sucessão dos referidos bens se tiver aberto no Distrito Federal", acrescentando, no art.

10, IV, que a base para o cálculo do impôsto, na cessão onerosa ou gratuita de direito e ação a herança ou legado, é o valor do quinhão ou quinhões cedidos.

A questão consiste em saber se a cessão do direito à sucessão aberta constitui uma das formas de que se reveste a transferência *inter vinvos* de propriedade imobiliária, estando, em conseqüência, sujeita à incidência do tributo.

Pontes de Miranda, com a costumeira acuidade, lança luzes sôbre a tese, quando, comentando a norma constitucional, asserta: "O inciso III sòmente cogita de *propriedade* imobiliária, *de tudo que a lei civil define como imóvel.* Trata-se de conceito de direito privado, a que a Constituição se reporta, se bem que não pudesse o Poder Legislativo central reduzí-lo de tal modo que o afastasse de certo *mínimo conceptual* corrente entre os povos cultos, ou melhor, para evitar o método comparatístico, aceito como cerne pela consciência jurídica tradicional, assente, do Brasil" (*Comentários à Constituição de 1946*, 2.ª ed., 1953, vol. II, pág. 75).

No autorizado juízo do eminente constitucionalista, recai, portanto, o impôsto sôbre *"tudo que a lei civil define como bem imóvel"*, asserção que é endossada por Aliomar Baleeiro, em seu recentíssimo tratado de finanças, em que reafirma que, "quando cabe ao Estado decretar impostos sôbre a transmissão da propriedade imóvel *inter vivos*, entende-se que o tributo colhera apenas fatos e atos que, por lei civil, comercial ou norma geral de Direito Financeiro, *ofereceu transferência de domínio sôbre imóveis ou bens a êles equiparados* (*Código Civil*, arts. 43 e 49. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 1955, volume II, n.º 375, pág. 536).

Assim incide o tributo não só sôbre a transferência de propriedade de imóveis por natureza e por acessão previstos no art. 43 do Código Civil, como também sôbre a transferência de imóveis por determinação de lei e que são, *ex vi* do art. 44, os direitos reais, as apólices inalienáveis e o direito à sucessão aberta.

A herança aberta inclui-se, portanto, entre os direitos a que a lei, para maior segurança das relações jurídicas, qualifica como imóveis. "O direito à sucessão aberta — diz Clóvis, em observação ao artigo — é de feição tal que abrange os direitos reais como os pessoais, numa universalidade patrimonial. Daí a necessidade de destacá-lo. O Código Civil declara-o imóvel para os casos de alienação e pleitos judiciais". Daí dizer Carvalho Santos que, "como imóvel que é considerado, a alienação de um direito hereditário está sujeito às mesmas prescrições das alienações de imóveis" (*Código Civil Brasileiro Interpretado*, 2.ª ed., 1936, vol. II, pág. 24).

A cessão de direitos hereditários, sendo, destarte, forma inequívoca de transmissão de direitos imobiliários, está, sem dúvida, sujeita à incidência do impôsto previsto no art. 19, n.º III, da Lei Magna.

Alegam os agravantes, para deduzir o vício da inconstitucionalidade, que o ato da cessão já pagou o impôsto federal de sêlo, de acôrdo com a outorga que à União faz o art. 15, n.º VI, da Constituição, segundo o qual os instrumentos de contratos e atos regulados por lei federal sòmente pagam impostos federais.

Mas é de mister não confundir o ônus sôbre o ato formal da cessão com o impôsto sôbre a transmissão do objeto do instrumento, isto é, sôbre a transferência do imóvel como riqueza em circulação. Como bem pondera Pontes de Miranda, "o interêsse diferente da União e do Estado-membro em estabelecerem os dois impostos mostram que não é possível pensar-se em identidade de tributo: *a*) o impôsto de sêlo recai sôbre o ato jurídico como papel, podendo ser proporcional à dimensão do escrito, ou ao valor dêle, com ou sem progressividade. Está ligado à autenticidade dos atos jurídicos, revelando, na sua origem, o preço do papel em que se escreviam os negócios. O papel selado e vendido

pelo Estado mostra o passado e o presente do impôsto do sêlo — o preço do papel e o cunho fiscal concernente à autenticidade. No Brasil, criado no fim do século XVIII, sòmente em 1809 foi regulado e estabelecido; *b*) o impôsto de transmissão de propriedade *inter vivos* ou *causa mortis* é medida de política econômico-social, pertinente às mutações da propriedade, caráter que toma aspectos socialistas nos Estados contemporâneos" (ob. cit., pág. 31).

Não há, em conseqüência, divisar na hipótese a mácula da bitributação; mas, se êsse vício houvera, não caberia ao fisco local ceder, por isso que, em face da norma excepcional contida no § 5.º, *in fine* do art. 15 do Estatuto Fundamental, se o impôsto é da competência exclusiva do Estado-membro, ou dos Municípios, não é permitido à União tributar o ato específico. "Vê-se, através dêsse dispositivo, pondera Aliomar Baleeiro, 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. II, III e 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. O princípio se é de que, embora a substância ou a forma de negócio jurídico sejam regulados em lei federal, prevalece a imposição estadual ou municipal, se o fato econômico se enquadra nos caracteres específicos dos tributos capitulados nos arts. 19 e 29" (*Limitações Constitucionais do Poder de Tributar*, 1951, n.º 32, págs. 98-99).

Sendo, em razão do exposto, inegável a legitimidade da incidência do impôsto de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* sôbre a cessão de direitos à sucessão aberta, não há como prover o recurso.

4. Acresce que, salvas as isenções legais, o impôsto incide sôbre os bens da herança cedida, porque o direito à sucessão aberta constitui *universitas iuris*, que abrange não só os direitos pessoais como os reais. Daí haver esta Câmara em acórdão de 14 de julho de 1954, prolatado na apelação cível n.º 28.447, decidido que, *ex vi* do que estatui o art. 10, n.º IV, do Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agôsto, de 1946, a base para o cálculo do impôsto na cessão onerosa ou gratuita de direito e ação à herança ou legado é o valor do quinhão ou quinhões cedidos.

Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 1956. — *Guilherme Estelita*, Presidente. — *João Coelho Branco*, Relator. — *Romão Côrtes de Lacerda*, vencido, em parte, pois, dava provimento para que o impôsto fôsse calculado sôbre o valor dos imóveis cabíveis na definição do art. 43 do Código Civil e contidos no direito à transmissão objeto da cessão, isto é, nos remanescentes em causa. O art. 44, III, do Código Civil, cita como imóvel, para efeitos legais, o direito à sucessão aberta; mas, assim considera êsse direito, *fictìciamente*, para efeito de litígio por homem casado, para as alienações (internação da mulher). Assim já ensinava no direito anterior, Teixeira de Freitas (*in* Ferreira Coelho, *Código Civil*, vol. VI, pág. 110). Diz êste último autor, op. cit., pág. 111: "A universalidade da herança abrange direitos reais e pessoais... Convinha pô-los sôbre a égide da lei que seja os imóveis, para maior garantia nos *pleitos judiciais e nas alienações*". A mesma coisa observa Clóvis (Nota 3 ao art. 44).

O impôsto de transmissão de propriedade imóvel que a Constituição atribui aos Estados não pode ser cobrado sôbre bens que *por mera ficção e para fins de proteção ao titular do direito* a lei considera imóveis; imóveis, realmente, o são os bens enumerados no art. 43 do Código Civil, bem como os direitos reais (desmembramento do domínio) sôbre êsses bens (art. 44, I). Para efeitos fiscais não constitui, em si mesma, transmissão de propriedade imóvel *inter vivos* a cessão que o faz do seu direito à sucessão aberta, que não pode ser objeto de hipoteca, como bem decidiu o acórdão inserto na *Revista de Direito*, vol. 99, pág. 436, julgado em que, aliás, se observa que imóvel, para

efeitos legais é o direito à massa hereditária e não o direito de um herdeiro à sua cota hereditária. Assim, na cessão de direito à sucessão aberta o que está sujeito ao impôsto são os imóveis do art. 43 contidos na herança cedida, ou na cota hereditária cedida; não o valor dos móveis ou dos créditos aí contidos. A considerar-se sujeito ao impôsto o valor total da herança cedida, porque por mera ficção e para certos efeitos é considerado imóvel o direito correspondente, então poder-se-ia, por lei, *sujeitar ao impôsto a transmissão de apólices inalienáveis, que também são, fictìciamente* consideradas imóveis (art. 44, II). No caso, os remanescentes, objeto da cessão, compreendem prédios, créditos, dinheiro, títulos, ações de companhias. Parece-me claro que o impôsto poderá ser cobrado sôbre os prédios (por seu valor), nunca sôbre o dinheiro, os créditos, etc.

Se alguém é herdeiro de um espólio que compreende um prédio no valor de um milhão de cruzeiros e dinheiro ou títulos de crédito no valor de dez milhões de cruzeiros se ceder o seu direito a sucessão pagará o impôsto sôbre o valor do prédio contido na herança (um milhão) e não sôbre os restantes 10 milhões em dinheiro ou créditos, ou outros móveis (jóias, etc.). Isso é tanto mais evidente que, se o herdeiro esperar a adjudicação de tôda a massa a êle, para, em seguida, transferí-la, só pagará o impôsto sôbre o prédio e não sôbre os demais valores móveis contidos na universalidade. Quanto à cobrança do impôsto sôbre o valor dos imóveis, evidente o seu cabimento; se no direito à sucessão cedida, se na herança cedida há prédios, *v.g.*, verifica-se a transmissão dêstes ao cessionário, por ato entre vivos, donde ser devido o impôsto.

Se tôda a herança, *v. g.*, fôr formada de dinheiro, créditos, jóias, etc., móveis, nenhum impôsto de transmissão de propriedade imóvel será devido pela cessão do direito à universalidade em que não há senão móveis. Êstes, os motivos pelos quais divirjo da maioria sem embargo da minha admiração pela brilhante fundamentação do acórdão.