# *IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO* CAUSA MORTIS *SÔBRE AÇÕES DE COMPANHIA — LUGAR DO PAGAMENTO*

*— O impôsto de transmissão* causa mortis *pela transferência de ações de sociedades comerciais é devido ao Estado onde tem sede a companhia, na forma da Súmula n.º 435.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Leopoldina Gonçalves Testes e outros *versus* Estado da Guanabara.

**Recurso extraordinário n.º 58.356 — Relator: Sr. Ministro**

EVANDRO LINS E SILVA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Brasília, 28 de setembro de 1966. — *Cândido Mota Filho,* Presidente — *Evandro Lins e Silva,* Relator para o acórdão.

RELATÓRIO

*O Sr. Ministro Hermes Lima* — Cuida-se nestes autos de questão relativa à incidência do impôsto de transmissão *causa mortis* sôbre ações nominativas e ao portador representativas de capital de sociedades comerciais.

A sucessão abriu-se em Juiz de Fora onde ocorreu o óbito do *de cujus.* Veio para o Rio precatória para avaliar as ações, que estão sob custódia em estabelecimentos bancários do Estado da Guanabara. O fisco guanabarino requereu e obteve fôsse o tributo pago ali. Já anteriormente, porém, a questão fôra suscitada nos autos do inventário e o Juiz da Comarca mineira decidiu que o impôsto devia ser pago em Juiz de Fora. Esta decisão confirmou-a a colenda 1.ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais contra um voto.

Os ilustres Juízes da 7.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara, ao julgar a questão, rejeitaram, unânimemente, a preliminar de coisa julgada, porque a competência do Tribunal mineiro para arrecadar a sisa não vincula o Estado da Guanabara. Se houvesse conflito, o competente para dirimi-lo seria esta Côrte.

Quanto ao mérito, diz que a princípio o Estado da Guanabara reclamava apenas o tributo com relação às ações nominativas emitidas por sociedades sediadas no Rio. Posteriormente, pleiteou arrecadá-lo também no tocante às ações ao portador, sob o fundamento de que estas se acham em custódia bancária, em seu território, e não, como por equívoco supunha, no Estado de Minas.

Decidindo sôbre a incidência do impôsto sôbre os dois tipos de ações, a 7.ª Câmara Cível invocou, para fundamentar o seu acórdão, o art. 19, § 3.º, da Constituição federal, mantido com a mesma redação pela Emenda Constitucional n.º 5, e que dispõe:

"O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusivo títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valôres de herança fôrem liquidados ou transferidos aos herdeiros."

Decidiu, portanto, o acórdão, em manter a decisão que mandava pagar o impôsto no Estado da Guanabara, dizendo:

"Assim, pois, quando a Constituição diz "Estado em cujo território os valôres da herança forem transferidos", refere-se não ao Estado em cujo território se opere a transmissão da herança, como conseqüência da abertura da sucessão, e sim ao Estado onde os valôres da herança devem ser entregues, mediante tradição real ou simbólica.

Em se tratando de ações nominativas, a transferência se opera na sede das sociedades a que correspondam. Estando estas situadas na Guanabara, o impôsto é devido aqui. Aliás, a decisão da Justiça do Estado de Minas Gerais sòmente se refere às ações ao portador, significando isto que, no tocante às ações nominativas, nada ali se decidiu.

Quanto às ações ao portador, a transferência se efetua pela simples tradição (artigo 27, item *b*, da Lei n.º 2.627 — Lei das Sociedades por Ações): Na espécie, estando as ações dêsse tipo sob custódia em estabelecimentos bancários na Guanabara e não podendo ser entregues senão aqui e a quem o juiz do inventário determinar, é a êste Estado que compete arrecadar o impôsto de transmissão *causa mortis*, pois em seu território se operará a transferência pela tradição."

Interpôs-se recurso extraordinário pelas letras *a*, *b* e *d*. Alega-se, quanto à letra *a*, violação precisamente do art. 19, § 3.º, argumentando-se que o impôsto é devido no território do juízo do inventário. Também teria sido infringido o art. 1.572 do Código Civil. Quanto ao impôsto sôbre as ações ao portador, nem a Procuradoria-Geral do Estado da Guanabara, nem a Estadual, reivindicou êsse impôsto que, entretanto, lhe foi concedido pelo acórdão recorrido.

Ao mesmo tempo que interpunha o Recurso extraordinário, os recorrentes levantaram conflito de jurisdição (fls. 85).

Entendem não haver dúvida que a decisão competia ao Tribunal mineiro, em face mesmo do art. 1.572 do Código Civil, ao declarar que "aberta a sucessão o domínio e a posse da herança transmitem-se desde logo aos herdeiros legítimos e testamentários". Portanto, se o fato gerador do tributo ocorre em virtude de abertura da sucessão, é evidente que onde a mesma se processa, ou seja, onde corre o inventário, é que deve ser pago o impôsto *causa mortis*.

O recurso foi impugnado.

O parecer da douta Procuradoria é pelo conhecimento e provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

*O Sr. Ministro Hermes Lima* (Relator) — Conheço do recurso e lhe dou provimento porque os valôres da herança, neste caso, foram transferidos aos herdeiros no Estado de Minas Gerais. Os impostos sôbre a transmissão de bens corpóreos cabem ao Estado em cujo território êstes se acham situados, conforme dispõe o § 2.º do art. 19 da Constituição. Mas, em se tratando de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, o impôsto sôbre transmissão *causa mortis*, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, cabe ao Estado em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros (§ 3.º, art. 19).

Ora, no caso, a sucessão se abriu em Juiz de Fora, por ali correr o inventário, através do qual os bens se transferem aos herdeiros. Competente era, pois, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e não o Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara.

PELA ORDEM

*O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* — A respeito da competência, o que costuma ocorrer, em casos tais, é que os bens, as ações são de uma companhia que tem sede em outro Estado. Então, vai uma precatória para avaliação dos bens e pagamentos do impôsto, de acôrdo com a *Súmula* 435. E para pagar o impôsto nesse Estado, onde a companhia tem sua sede, a avaliação normalmente se faz por intermédio da Câmara de Corretores. De qualquer forma, o juiz homologa um cálculo para pagamento dêsse impôsto, e do cálculo há um recurso que só pode ser interposto no Estado onde está sendo pago o impôsto — digamos no Rio de Janeiro. Sendo no Rio de Janeiro que a Companhia tem a sua sede, isto é, na antiga Capital Federal, o juiz de Minas Gerais manda uma precatória para o Rio, a fim de ser pago o impôsto.

Agora, para apurar o *quantum* do valor dessas ações há um julgamento de um cálculo, e o recurso só pode caber no Estado que deve cobrar o impôsto. Essa é uma matéria que está no meio dêste julgamento. De maneira que os autos sobem para o Tribunal de Justiça, para onde se expediu a precatória, para avaliação do pagamento do impôsto.

*O Sr. Ministro Osvaldo Trigueiro* — Mas o cálculo é feito nos autos do inventário. Como os autos do inventário podem ir para a Guanabara?

*O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* — Pela precatória para avaliação de bens fora do Estado, da qual deverão constar os valôres dos bens do *de cujus*. O cálculo é feito no Estado da Guanabara.

*O Sr. Ministro Pedro Chaves* — Acho que V. Exa. está dando uma ampliação muito grande à precatória. A precatória é apenas a avaliação.

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro* — É necessária.

Se se tratar de ações de sociedade anônima aberta, é a cotação, ou a cotação média, porque no mesmo dia pode ter três, quatro, cinco, seis até. Há momentos em que as ações podem ter uma oscilação muito grande no mesmo dia.

*O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* — A *Súmula* 435 diz:

"O impôsto de transmissão *causa mortis* pela transferência de ações é devido ao Estado em que tem sede a companhia."

A meu ver, o cálculo tem que ser feito no Rio de Janeiro, se a companhia tem sede no Rio de Janeiro. Penso que o Estado de Minas Gerais não pode calcular o impôsto que deve ser pago a outro Estado. Já tive ensejo de proferir longo voto nesse sentido...

*O Sr. Minister Cândido Mota* (Presidente) — E divergindo do meu ponto de vista.

*O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* — ...procurando mostrar como surgiu a questão dêsse impôsto nas Constituições de 1946 e 1934. O Senador Góis Monteiro interferiu muito na discussão dessa questão e fêz referência a uma companhia de açúcar, com sede em Alagoas.

De qualquer forma, a *Súmula* 435 fixou a matéria.

Quanto à competência, tenho a impressão de que não pode o Estado de Minas Gerais calcular o *quantum* do impôsto que é devido na Guanabara.

VISTA

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro* — Senhor Presidente, peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Impedido o Ministro Osvaldo Trigueiro; conhecido o recurso e provido pelo Relator; competente a Justiça de Minas Gerais, tendo pedido vista o Ministro Aliomar Baleeiro.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Cândido Mota Filho. Relator, o Exmo. Sr. Ministro Hermes Lima. Licenciados, os Exmos. Srs. Ministros Luís Gallotti e A. M. Ribeiro da Costa, Presidente. Ausentes, justificadamente, os Exmos. Srs. Ministros Prado Kelly, Evandro Lins e Hahnemann Guimarães.

Brasília, 15 de setembro de 1966. — *Álvaro Ferreira dos Santos,* Vice-Diretor-Geral.

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro* — Sr. Presidente, como os eminentes Juízes se recordam, o caso consiste num recurso extraordinário em que contribuintes do impôsto de transmissão *causa mortis* de inventário em Minas Gerais repeliram a exigência do mesmo impôsto pelo Estado da Guanabara, fundando-se êste em que as ações de sociedades anônimas, situadas em seu território, pa-

gassem o impôsto de transmissão *causa mortis* nesse Estado.

O eminente Ministro Hermes Lima defendia a tese de que o impôsto deveria caber ao Estado da abertura da sucessão e, no caso, há a *Súmula* 435, como veremos adiante.

VOTO

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro* — 1. A questão federal, que, aliás, também se reveste de caráter constitucional, reside em definir-se se a cláusula do art. 19, § 2.º, da Constituição (numeração da Emenda Constitucional n.º 5-1961).

— "...Ao Estado cujo território *os valôres da herança foram liquidados ou transferidos aos herdeiros*". — refere-se, em se tratando de ações nominativas, ao Estado onde se processa o inventário ou, ao invés disso, ao Estado da sede da sociedade anônima, dado que no livro de registro desta se realizará a transferência imposta pelos arts. 25 e 27, § 1.º, do Decreto-lei n.º 2.627, de 26-9-40 (Lei de Sociedades por Ações).

A discussão data de mais de 20 anos, desde quando o Interventor I. Góis Monteiro, de Alagoas, a suscitou, provocando solução do Govêrno Ditatorial, para que Pernambuco não arrecadasse o impôsto de transmissão *causa mortis* de ações de emprêsa alagoana, deixadas por acionista residente neste último Estado, onde se *liquidava* o inventário. Nessa ocasião, Francisco Campos e Hahnemann, em prol da competência do Estado-sede da Sociedade anônima, formularam dois argumentos realmente persuasivos: 1.º) a diferença de redação entre as Constituições de 1934 e 1937, pois esta ampliou aquela cláusula, que, na primeira, regia só sucessões abertas no exterior; 2.º) ficar sem objeto, no § 4.º, do art. 23, da Carta de 1937, a cláusula *"em outro Estado"*, que não existia na de 1934 (*Revista do Direito Administrativo*, n.º 2.º/371 e segs.). Assim decidiu o Supremo, sob o regime de 1937, no acórdão n.º 10-10-44, no recurso extraordinário n.º 5.384 — D.F., *Direito*, 33/245.

Alagoas ganhou a partida graças aos pareceres dos dois festejados mestres.

Surgiram nesta Côrte dois casos sem grande estrépito (*R.T.* 320/624) no regime de 1946, e, afinal, o memorável acórdão de 5-12-63, no recurso extraordinário n.º 52.824, de São Paulo, *Revista de Direito Administrativo*, n.º 77/90 ou *A.M.J.N.I.*, 91/214, com luminosos votos dos Ministros Evandro Lins, relator, e Gonçalves de Oliveira. Êste último eminente Ministro trouxe nôvo argumento, o de ordem histórica, verificando que o Senador Ismar Góis Monteiro, justificando a emenda vitoriosa que reintroduziu na Constituição de 1946 as palavras inovadas pela Constituição de 1937, — as mesmas da cláusula em análise, — justificou-as no fato de pessoas enriquecerem nos pequenos Estados, graças às emprêsas aí fundadas, e mudarem-se depois para as grandes cidades de outros Estados, onde vão gozar dos ócios da velhice ou buscar melhores recursos médicos. Aí morrem e aí se inventariam os bens incorpóreos, com prejuízo do Estado pobre da situação das sociedades anônimas. Lembro-me bem da captação de votos feita pelo nobre autor daquela emenda na Constituição de 1946. Aquelas duas razões são relevantes e, com apoio no recurso extraordinário número 52.824 e nos dois casos anteriores, a *Súmula* 435 fixou a competência do Estado da sede da Emprêsa para percepção do impôsto *causa mortis* sôbre as ações.

2. Meu dever seria o de inclinar-me à jurisprudência preponderante, tanto mais quanto por ela militam nomes consagrados e argumentos de pêso. Mas, como ainda não estou de todo convencido, quero justificar minha dissidência em relação aos doutos Juízes, para que ma relevem.

Em primeiro lugar, pondero a obscuridade do texto ambíguo, fato assinalado pelo próprio Francisco Campos como "evidentemente mal construído". O eminente Ministro Evandro Lins fala "da péssima técnica legislativa aí empregada", pois "as expressões do legislador não constituem um modêlo de terminologia jurídica" (no art. 23, § 4.º, da Constituição de 1937, reproduzido no § 2.º, do artigo 19, da Constituição de 1946, por obra do eminente Góis Monteiro — *Revista de Direito Administrativo* número 77/92).

O eminente Ministro Hahnemann anota que "a estrutura do texto já se reconheceu defeituosa." Pontes de Miranda escreveu que, na cláusula controvertida, "as expressões não são de boa terminologia, pena rombuda escreveu tais coisas e outras o repetiram" (*Coment. à Const.* de 1946,, ed. 1960, 2/205). E adiante: "para os bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, subsumpção assaz violenta e contra a técnica da ciência e do direito privado brasileiro" (*op. loco cit.*).

Temos, então, que o sentido literal é claudicante, de onde presumir-se que não estão claros e definidos o sentido e o fim exato do dispositivo. E prova disso jaz em que

os defensores da tese favorável à competência do Estado da sede da emprêsa recorrem a variados processos de desarticulação do texto, que reescrevem segundo as intenções atribuídas ao Constituinte. Elas, entretanto, não são claras. Não é demais recordar, neste assunto, a reserva dos hermeneutas aos trabalhos legislativos. Não sou dos que participam dessas restrições, pois, não raro, a *ratio juris* brota vigorosamente da "esposição de motivos" da "justificação" do projeto, sobretudo quando provêm do líder representativo de considerável grupo parlamentar. Outro tanto se pode dizer dos pareceres dos relatores nas Comissões Parlamentares. Muito menos, porém, pode ser creditado à emenda individual, sobretudo de quem não foi dos principais artífices da Constituição.

3. Mas vamos ao segundo motivo de minha convicção. Entende-se que a Constituição, no art. 19, § 2.º, quando fala no Estado onde "os valôres da herança forem *liquidados* ou *transferidos* aos herdeiros", quer referir-se à transferência dos arts. 25 e 27, § 1.º, da Lei de Sociedades Anônimas.

Tenho dúvidas, porque êsse art. 19, § 2.º, é por demais genérico, abrangendo todos e quaisquer bens incorpóreos e não apenas os títulos registráveis. A propriedade autoral, seja literária, artística, científica ou técnica, por exemplo. Caberá à Guanabara o impôsto sôbre o valor atribuído à propriedade literária porque registrada na Biblioteca Nacional? E o tributo relativamente às patentes de invenções ou marcas? E os inúmeros valôres incorpóreos não sujeitos a registro legal?

Ora, o sistema de registro obrigatório do Decreto-lei n.º 2.627/40 pode ser substituído e até suprimido por outra técnica legislativa. "Sempre divergiu, substancialmente nesse ponto, o Direito Brasileiro dos seus habituais modelos, — o Direito francês e o belga, bem como do de muitos outros países, em que a cessão das ações nominativas se faz, ou pode ser feita, pela forma comum, mas só se completa, em relação à sociedade e a terceiros, pela declaração da cessão ou transferência inscrita ou averbada no registro da socidades." (T. Miranda Valverde, *Sociedades por ações*, 1.ª ed., 1/148, n.º 147.)

Acontece que, hoje, não só há registro no Banco Central (Lei n.º 4.728, de 14-7-65, artigo 19, II) com o objetivo da circulação de ações e papéis, mas também — o que é relevantíssimo para o nosso problema — já o Direito pátrio, acompanhando o alemão e outros, admite *ações endossáveis*, ao lado das nominativas e ao portador (Lei de Mercado de Capitais, número 4.728/1965, art. 32). Certo que êsse diploma prevê nôvo Registro para os endossos, mas reconheceu efeitos desde logo existentes, tanto que a ação endossada poderá ser empenhada ou caucionada pelo adquirente ou endossatário, para ser registrada *a posteriori*.

E, — também significativo — a Lei número 4.728/65 admite que a sociedade anônima delegue a instituições financeiras ou sociedades de corretores, como mandatários, o encargo do registro e constituição de direitos sôbre ações endossáveis. Nada impede — e o fim da lei o insinua — que essas instituições mandatárias operem noutro Estado diverso do da sede da emprêsa, notório que Rio (GB) é o maior mercado de ações sem comparação mesmo com São Paulo, que prefere outros tipos de papéis.

Se é admissível que a "transferência" do art. 19, § 2.º, da Constituição seja a dos artigos 25 e 27, § 1.º, da Lei das Sociedades por Ações, muito mais admissível, parece-me, que êsse dispositivo constitucional se enderece ao art. 1.572 do Código Civil, pela qual, "aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários".

É o óbito do acionista que transfere a propriedade das ações ao herdeiro. O Registro no Livro das Ações Nominativas da sociedade anônima não é constitutivo do direito de propriedade, mas formalidade declaratória e garantidora de interêsses de terceiros e da própria emprêsa. E ainda o Código Civil, art. 1.578, aponta o último domicílio do defunto como o lugar de abertura da sucessão. Por outro lado, se o art. 19, § 2.º, fala no território onde serão "liquidados" os valôres da herança, temos de recorrer ao art. 499 do Código de Processo Civil cujo objetivo fiscal é manifesto:

"Art. 499. Encerrado o inventário, proceder-se-á à *liquidação* para o pagamento do impôsto de transmissão *causa mortis*, observado o que dispuser a respeito a legislação fiscal."

Aí encontramos o que promana da interpretação sistemática de todo o nosso Direito.

Entre os arts. 25 e 27 da Lei de Sociedades por Ações, — Lei do Comércio, — e o art. 499 do Código de Processo Civil, dispositivo tributário específico do impôsto *causa mortis*, entendo que êste último é solução mais adequada ao problema dêstes autos. Disposição fiscal específica completa outra

disposição fiscal específica, afastando a regra que visa apenas a objetivos restritos de Direito Mercantil: em nosso tempo prepondera a autonomia da lei fiscal em relação ao Direito Comum.

4. Tôda Constituição se anima de certa filosofia social e visa a alcançar certos objetivos políticos, que, em momento de inspiração jurídica, um povo acredita os melhores para os seus destinos. Quem ler os volumosos *Anais da Constituinte de 1946* observará que, ao lado da redemocratização do país, os membros daquela Assembléia estavam preocupados com a preservação da unidade nacional, temendo que o esplêndido desenvolvimento industrial do Brasil no Sul e sua estagnação no Norte e, sobretudo no Nordeste, viesse a engendrar, cedo ou tarde, uma crise trágica, como a Guerra da Secessão nos Estados Unidos. Vários expedientes políticos foram introduzidos na Constituição para conjurar-se êsse risco e corrigir-se o desequilíbrio econômico das regiões e Estados. Os Estados menores foram beneficiados por maior representação na Câmara dos Deputados. Percentagens substanciais das receitas tributárias da União foram reservadas ao Nordeste, à Amazônia e à Bacia do Rio São Francisco. Dez por cento do impôsto sôbre a renda, tributo que em 70% procede da Guanabara e São Paulo, foram redistribuídos aos Municípios de todo o país, estabelecendo nêle um sistema de vasos comunicantes da prosperidade. A legislação posterior elevou êsses 10 a 15% e ainda acrescentou mais 10% do impôsto de consumo (Emenda Constitucional n.º 5/1961), além dos incentivos das leis da SUDENE aos investimentos no Nordeste e Leste.

Logo, sem a mais remota sombra de dúvida, a Constituição tem como diretriz deliberada e consciente, no pressuposto de ser a melhor para a concórdia e felicidade da Nação, uma política de beneficiamento e compensação das áreas empobrecidas dos Estados mais atrasados, onde rareiam capitais e, em conseqüência, também rareiam investimentos e sociedades anônimas.

Creio que ao Judiciário incumbe, na interpretação dos textos, assegurar essa filosofia política e social da Constituição, sempre que as deficiências literárias do texto ensejem dúvidas e possibilitem interpretações antagônicas. A *Súmula* 435, *data venia*, opôsse a essa orientação, porque, fiel ao espírito de certa emenda nascida em caso insignificante, — o apetite fiscal de Alagoas numas poucas ações do espólio do Cônego Benigno Lira, inventariado em Recife, há cêrca de 30 anos. Os cônegos acionistas, que morrem fora de seus Estados, são casos raríssimos. Mas, em todos os Estados pobres, residem e morrem cada ano muitos e muitos brasileiros abonados, que deixam ações da Brahma, da Belgo-Mineira, da Sousa Cruz, da Willys Overland, da Arno, da Mesbla, do Banco do Brasil, da Siderúrgica Nacional e várias outras sociedades anônimas abertas do Rio e de São Paulo, como acontece nestes autos.

Pela jurisprudência predominante, ao invés de a prosperidade acumulada do Rio irrigar os Estados deprimidos, são êstes que, pelo impôsto *mortis causa*, vão locupletar com as suas poupanças magras o esplendor da Guanabara, agravando a obra dos impostos de importação, consumo e vendas, que já trabalham contra as áreas atrasadas do país.

É notório que várias grandes emprêsas têm suas instalações industriais nos Estados pobres, mas fixaram a sede no Rio ou em Niterói. A Cimento Aratu, p. ex., produz na Bahia e congrega, em parte, capitais baianos, mas sua sede fica no Rio. As emprêsas de luz e telefone da Bahia tinham sua sede em Niterói. Os exemplos poderiam ser multiplicados. Tôdas essas realidades provam que a *Súmula* funciona na direção inversa da política da Constituição.

5. Há, ainda, outros aspectos. Numa época em que o Congresso, ansioso por acelerar o desenvolvimento econômico, incentiva a aplicação das poupanças de tôdas as classes e regiões e sociedades anônimas — do que é típica a Lei do Mercado de Capitais — vamos espavorir os acionistas mais velhos com as despesas parasitárias de precatórias para pagamento de impôsto de cada lote de ações em Estados diferentes, quando, afinal, o que se inventaria são os bens do defunto e não uma parte ideal da emprêsa. *Liquida-se* o espólio, não se *liquida* a sociedade anônima. A ação, jurìdicamente, é um bem econômico distinto do bem econômico constituído pelo ativo da sociedade. É um crédito contra esta. *Data venia*, desta vez, não pude aceitar, como faço quase sempre, as doutas lições do mestre Hahnemann, quando escreveu, no parecer do caso de Alagoas, que "os títulos de crédito constitutivos ou necessários e suficientes para o exercício do direito nêles incorporado não são bem incorpóreos, são coisas móveis" (*Revista de Direito Administrativo* n.º 77/95). Se fôssem móveis e corpóreos, valeria, então, a competência do Estado da situação.

Prefiro, no particular, com todo respeito, ficar com o autor da Lei de Sociedades por

Ações, que ensina: "143. As ações nominativas não podem ser objeto de ação de reivindicação. O objeto desta, pelo nosso Direito, há de ser *coisa corpórea, e nessa categoria não entra a ação nominativa. O certificado da inscrição das ações nominativas não é documento constitutivo,* nem tem fôrça probante, não é negociável, nem a sua posse autoriza o exercício dos direitos inerentes à ação" (T. Miranda Valverde, *Sociedades por Ações,* 1.ª ed., 1/143-44). A ação, enquanto dura a sociedade, é um direito de crédito contra ela, em relação aos dividendos e bonificações (Lyon-Caen e Renault, *Droit Commercial,* 1924, n.º 192, página 168). Se são móveis, estão na classe dos móveis incorpóreos, ditos "valôres móveis" (Idem, n.º 194, p. 169).

Note-se, aliás, que os negócios com ações, sejam ao portador, sejam nominativas, se fazem na Bôlsa de Valôres por meio de corretores oficiais. Quem quer comprar um lote da Siderúrgica Nacional, p. ex., cujas ações até há pouco tempo eram só nominativas, telefona ao corretor ou ao Banco. Êste ordena ao corretor, que as adquira em pregão e encarrega-se da transferência mais tarde, recolhendo-as à custódia do Banco, à disposição do nôvo acionista, que nada assina. Entende-se que o negócio é definitivo e irretratável desde que o corretor do adquirente cubra o pregão do alienante. Êsses são os fatos quotidianos. Na realidade, a transferência faz-se na Bôlsa de Valôres, considerando-se o registro uma formalidade enfadonha, que a Lei do Mercado de Capitais hoje permite delegar-se a instituições financeiras e sociedades de corretores, fora do Estado da sede da emprêsa. O Direito caminha para institucionalizar a realidade.

Só por espírito de formalismo e, às vêzes, por gula de custas, são expedidas precatórias para avaliação de ações noutros Estados, pois ninguém ignora que, em se tratando de sociedades anônimas abertas e com cotações em Bôlsa de Valôres, o valor delas se estabelece por uma simples certidão a ser apreciada pelo juiz do inventário. Não há por que se enviar essa precatória de Minas para o avaliador do Rio mencionar que a cotação é X ou Y. A São Paulo Alpargatas, p. ex., tem sede em São Paulo, mas suas cotações são estabelecidas pela Bôlsa do Rio, onde êsses papéis se negociam todos os dias do ano. Irá, então, de Minas uma precatória para São Paulo, a fim de avaliar-se o que é oficialmente realizado e publicado no Rio cada dia? Bastaria uma certidão ou até um boletim oficial da Bôlsa, que os publica diàriamente.

Não difere a lição de Miranda Valverde: "Os documentos exibidos (para transferência no Livro de Registro das Ações Nominativas) ficarão fazendo parte do arquivo da sociedade, bastando, porém, na sucessão universal, certidão em devida forma, do pagamento feito ao herdeiro ou legatário" (ob. cit., n.º 151, p. 153).

6. Neste voto, referi-me às ações nominativas, pois em relação às ações ao portador o eminente Ministro Hahnemann, em seu douto parecer sôbre o caso de Alagoas, admite a competência do Estado onde se liquida o inventário. A *Súmula* 435 abre margem a dúvidas, porque também se apóia no v. acórdão de 17-5-58, no recurso extraordinário n.º 34.565, relator o eminente Ministro Henrique d'Ávila (*R. T.,* 320/624), em que a competência do Estado da sede da emprêsa foi eleita também para ações ao portador. Êsse v. acórdão reporta-se à "transferência" no caso em que ela jurìdicamente não ocorreu.

Em se tratando de ação ao portador, não há por que falar-se em *transferência* nem em Livro de Registro, a que êsses títulos não são sujeitos, por serem transferíveis mediante simples tradição. Se em custória em Banco ou cofre de corretor, o herdeiro aquinhoado prova sua posse pela certidão do quinhão. Nada mais.

7. O eminente Ministro Evandro Lins, naquele memorável acórdão no recurso extraordinário n.º 52.824 (*Revista de Direito Administrativo,* n.º 77/90) admite que a solução vitoriosa nesse julgado enseje dúvidas quanto ao interêsse dos Estados grandes ou pequenos. Concede que tal solução seja duvidosa também do ponto de vista da Ciência das Finanças. Igual opinião expende outro defensor daquela solução na melhor monografia brasileira sôbre a matéria: P. Batista Araújo (*Impôsto sôbre a Transmissão,* 1954, p. 334-5). O caso é de filosofia social ou política da Constituição, que deve inspirar intérpretes e aplicadores, como *ratio juris.* Mantenho, *data venia,* meu voto de acôrdo com o do eminente Relator, pelo provimento.

VOTO

*O Sr. Ministro Evandro Lins* — Sr. Presidente, peço a palavra, porque fui citado pelo eminente Ministro Aliomar Baleeiro e para transmitir ao Tribunal os argumentos que tive oportunidade de apresentar, defendendo posição oposta à sustentada agora por S. Exa., sufragando o ponto de vista do eminente relator, Ministro Hermes Lima.

A hipótese era idêntica. Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento na letra *a*, do artigo 101, III, da Constituição.

Tive ensejo, então, de dizer:

"Penso que a espécie configura mais pròpriamente a hipótese prevista na letra *c* do permissivo constitucional, uma vez que se contesta a validade de lei ou de ato de govêrno local em face da Constituição e de leis federais, tendo a decisão recorrida julgado válidos a lei e o ato que nela se fundamenta.

Com efeito, segundo dispõe o Código de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, art. 2.º, n.º 2, os impostos estaduais incidirão por título de sucessão legítima ou testamentária "nas ações de companhias ou sociedades anônimas, partes, quinhões ou quotas de sociedades civis ou comerciais, desde que essas sociedades tenham sede, filial, sucursal ou quaisquer estabelecimentos no Estado ou nêle operem habitualmente".

Com base em tal dispositivo o Fisco Estadual pretende lançar o impôsto de transmissão *causa mortis* sôbre um lote de 518 ações da Companhia Paulista de Estradas de Ferro que o recorrente houve por sucessão no inventário de bens de Emma Lindsay Anderson, impôsto êste já pago no Estado da Guanabara.

O recorrente invoca em seu favor a regra contida no art. 19, § 3.º, da Constituição federal, assim formulada:

"Art. 19 — ...

§ 3.º — O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os bens da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros."

Tal dispositivo constitucional, longe de amparar a pretensão do recorrente, opõe-lhe, bem ao contrário, um formal obstáculo.

A êste respeito, uma comparação entre o texto citado da atual Constituição e os dispositivos equivalentes das duas outras que a precederam esclarece perfeitamente o problema.

A Constituição de 1934 contemplava a hipótese no § 4.º de seu art. 8.º, assim redigido:

"Art. 8.º — ...

§ 4.º — O impôsto sôbre transmissão de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem situados; e o de transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o impôsto ao Estado em cujo território os valôres da herança foram liquidados, ou transferidos aos herdeiros."

Por conseguinte, não tendo sido prevista expressamente, regia-se a hipótese de abertura da sucessão em Estado diverso daquele em que está situada a sede da Companhia ou Sociedade Anônima pelo princípio geral segundo o qual a competência fiscal seria do Estado em que se tivesse aberto a sucessão.

Sobrevindo a Carta Política de 1937, a matéria foi regulada de forma diversa, conforme o disposto no seu art. 23, § 4.º, que passo a citar:

"Art. 23 — ...

§ 4.º — O impôsto sôbre transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto em outro Estado ou no estrangeiro, será devido o impôsto ao Estado em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros."

A modificação, portanto, consistiu justamente na previsão da hipótese de abertura da sucessão em Estado diverso daquele em que se haveria de formalizar a transferência dos papéis ou títulos, determinando o legislador que o impôsto fôsse pago ao Estado "em cujo território os valôres da herança foram liquidados ou transferidos aos herdeiros".

Apesar da péssima técnica legislativa aí empregada, a comparação dêste último texto com o do art. 8.º, § 4.º, da Constituição de 1934, não deixa dúvidas quanto à intenção do legislador de 1937 de estatuir solução diversa da consagrada anteriormente que como vimos, atribuía a competência fiscal ao Estado onde se tivesse aberto a sucessão.

Foi êsse, aliás, o entendimento do eminente Ministro Hahnemann Guimarães, em parecer exarado quando exercia as funções de Consultor-Geral da República: "A interpretação que pretendesse conferir o tributo pela sucessão *causa mortis* em bens incorpóreos, ao Estado em que se fizesse o inventário, estabeleceria a contradição entre os têrmos do artigo 23, § 4.º, da Constituição, e tornaria necessário que se cancelasse, na

última parte da mesma disposição, os têrmos "em outro Estado" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. II, julho de 1945, página 375).

Ora, foi êste texto de 1937, com a supressão de algumas redundâncias, que o legislador constituinte de 1946 utilizou ao redigir o § 3.º do artigo 19:

"O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os bens da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros."

É evidente que, se se interpretassem as expressões "liquidação ou transferência aos herdeiros" como equivalentes à abertura de sucessão, assim como pretende o recorrente, o dispositivo constitucional seria perfeitamente contraditório, e esta contradição iniludível melhor se apreende com relação à hipótese de sucessão aberta no estrangeiro. Admitida esta opinião insustentável, ela acabaria nesta última hipótese por atribuir ao art. 19, § 3.º, da Constituição Federal a seguinte redação equivalente: "o impôsto de transmissão *causa mortis* sôbre títulos e créditos pertence, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado da Federação em que se tenha aberto a sucessão..."

Certamente, as expressões empregadas pelo legislador não constituem um modêlo de terminologia jurídica. "Pena rombuda escreveu tais coisas, e outras a repetiram", disse com razão Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1946*, 3.ª ed., t. II, p. 205).

Mas não cabe a menor dúvida que elas se referem à tradição daqueles títulos, quotas ou ações, cuja alienação só se aperfeiçoa com a averbação do têrmo no respectivo livro de registro.

É êste exatamente o caso dos autos. O recorrente herdou um lote de ações de sociedade anônima, em sucessão aberta na Guanabara. Segundo dispõe o art. 25, § 1.º, do Decreto-lei n.º 2.627, de 26-9-40, "a transferência das ações nominativas, em virtude de transmissão por sucessão universal, ou legado, de arrematação, adjudicação ou outro ato judicial, sòmente se fará mediante averbação no Livro de Registro de Ações Nominativas, em face de documento hábil que ficará em poder da sociedade". Tal averbação, como ensina Valverde (*Sociedades por Ações*, vol. I, p. 149), "não é um simples *requisito* formal, mas a *conditio juris* para a passagem da propriedade para o adquirente". Se a sede da sociedade anônima está em São Paulo, é neste Estado que tais ações serão definitivamente alienadas ao recorrente, pois é na sede social da companhia que se conservam os seus livros comerciais.

Neste sentido, aliás, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou pelo menos duas vêzes, que eu saiba, nos recursos extraordinários n.ºs 5.384, de que foi relator o Ministro Valdemar Falcão (*R.F.* 104/491) e 34.565 de que foi relator o Ministro Henrique d'Ávila (acórdão de 26-6-58).

Pronunciando-me no mesmo sentido, não entendo, porém, com isto prejulgar questão de que não se cogita nestes autos, a saber: a constitucionalidade do citado art. 2.º, n.º 2, do Código de Impostos e Taxas de São Paulo, quando manda incidir o impôsto de transmissão *causa mortis* também sôbre ações de sociedades anônimas que tenham apenas filial, sucursal ou quaisquer estabelecimentos no Estado, ou nêle operem habitualmente.

Com esta ressalva, nego provimento ao recurso."

Sr. Presidente, apesar do brilhantismo do voto do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, seguindo o não menos brilhante voto do eminente Ministro Hermes Lima, não vejo como mudar o entendimento que tive, quando pronunciei meu voto no recurso extraordinário n.º 52.824, que serviu, inclusive, para a formação da *Súmula* 435.

Assim, Sr. Presidente, com a devida vênia, entendo que a jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal deve ser mantida. Não há razão para alteração da *Súmula*, a não ser de *lege referenda* ou com uma alteração do texto constitucional. Mas, tal como nêle se insere hoje em dia, não vejo como seja possível fugir-se desta orientação, desta interpretação, que tem sido seguida iterativa, pacìficamente, pelo Supremo Tribunal Federal.

QUESTÃO DE ORDEM

*O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* — Sr. Presidente, tenho a impressão de que o eminente Ministro Elói José da Rocha poderá votar, no caso, se estiver esclarecido, porque, quando se trata de matéria constitucional, qualquer Ministro, mesmo que não tenha assistido ao relatório, mas que se declare esclarecido, pode votar.

*O Sr. Ministro Prado Kelly* — Trata-se de interpretação constitucional, mas não de inconstitucionalidade de lei.

*O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães* — É interpretação da Constituição.

*O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* — O eminente Ministro Aliomar Baleeiro disse que a matéria é de ordem constitucional.

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro* — Creio que o fato de não ter ouvido o relatório fica suprido, porque a discussão renovou todos os aspectos da questão.

*O Sr. Ministro Elói da Rocha* — Acho que se trata de matéria constitucional, porque, conforme entendimento desta Côrte, o ato reconhece a constitucionalidade, no caso, da lei local que estabelece o tributo. O Estado de São Paulo pretende exigir o impôsto de transmissão sôbre os bens. Seria inconstitucional a disposição, se prevalecesse outro entendimento. A questão é constitucional; o seu exame poderá levar à declaração de inconstitucionalidade.

VOTO

*O Sr. Ministro Prado Kelly* — Sr. Presidente, sou obrigado a fazer breves considerações, dada a relevância da matéria e o brilho dos votos proferidos. Ao ouvir o eminente Ministro Aliomar Baleeiro, tive a impressão de que se reproduzia uma das memoráveis ocasiões em que S. Exa., com a sua inteligência vigorosa, a sua dialética habitual, a facúndia de sua expressão, defendia, na Assembléia Nacional, os interêsses dos Estados menores, em prol de melhor ou mais justo equilíbrio na Federação Brasileira.

S. Exa. fala, de nôvo, para o futuro; mas, em face do direito constituído, vejo-me privado do prazer de acompanhá-lo.

A Constituição de 1946 foi elaborada com base na de 1934. A propósito de alusões ouvidas neste julgamento, devo esclarecer que não houve, àquele tempo, formação de correntes antagônicas. O que se passou é que a deliberação tomada no primeiro dia da Grande Comissão, isto é, a dos 37, sob a presidência do então Senador Nereu Ramos, foi adotar como base dos trabalhos para a nova Constituição o texto da de 1934. Evidentemente, houve emendas apresentadas àquele texto.

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro* — O eminente Ministro Hermes Lima, naquela manhã da primeira reunião da Constituinte, em 1946, declarou logo que o papel da nova Constituição não era criar alguma coisa inédita: — era de restaurar alguma coisa que havia desaparecido, o sistema de 1891 alterado em 1934 e que a ditadura destruíra em 1937.

*O Sr. Ministro Prado Kelly* — A emenda aprovada pelo Plenário modificou o critério aceito em 1934; não corrigiu, porém, as imperfeições do modêlo. Para corrigi-las, cumpre-nos recorrer à interpretação sistemática do preceito à luz do texto definitivo. O elemento histórico, sobretudo em assuntos de ordem constitucional, deve ser levado em conta, segundo recomendação de Black, esposada entre nós por Carlos Maximiliano.

Procurarei fundar o meu voto na disposição em vigor, que, definindo a competência tributária dos Estados-membros, quanto à transmissão de propriedade *causa mortis* (art. 19, II), reserva a cobrança do impôsto ao Estado da situação ou liquidação dos bens em dois casos: o do § 2.º, ou seja, o de bens corpóreos, e o do § 3.º, ou seja, o de bens incorpóres, inclusive títulos e créditos.

Neste último parágrafo se usa a expressão "Estado em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros".

Tal expressão, a meu ver, não é de analisar-se em função do art. 1.572, do Código Civil, porque nêle está pressuposta a transmissão à massa dos condôminos da *universitas rerum* consistente no acervo hereditário, e não a "transferência" a que alude a Constituição.

Não vejo, portanto, como rever neste ponto a jurisprudência. Não que me impressione o enunciado da *Súmula*, pois não lhe dou a rigidez que, à primiera vista, podia resultar da norma regimental a ela referente, mas porque, no sistema adotado, a competência do Estado para tributar a transmissão da propriedade *causa mortis* sofreu duas exceções. E há certa lógica em equiparar a segunda à primeira, com preferência para o Estado onde se liquidarem valôres da herança.

Por êstes motivos, Sr. Presidente, e lamentando dissentir dos eminentes Ministros Relator e Aliomar Baleeiro, ambos especialistas em matéria constitucional e em direito tributário, voto no sentido de reconhecer, para arrecadação do impôsto, a competência do Estado onde tiverem sede as emprêsas às quais incumbe por lei a transferência daqueles bens incorpóreos.

O argumento relativo a direitos autorais também não me parece prestimoso, porque,

por ficção jurídica, os direitos de autor são equiparados a bens móveis. E o registro em repartição oficial tem efeito meramente declaratório, e não atributivo, da propriedade.

Nego provimento ao recurso.

VOTO

*O Sr. Ministro Adalício Nogueira* — Senhor Presidente. O assunto está perfeitamente discutido e brilhantemente ventilado, de modo que não acrescentarei mais nada às argumentações desenvolvidas pelos eminentes Ministros que me precederam.

Mas, Sr. Presidente, do que acabo de ouvir, impressionou-me a argumentação posta em foco pelo eminente Ministro Pralo Kelly, em que, na verdade, *de jure constituto*, o assunto ainda está bem amparado, no sentido de que a *Súmula* o interpretou razoàvelmente. Parece-me que devemos acatá-la, pelo menos enquanto o texto da nova Constituição não venha, porventura, modificar a situação. Entendo que devemos ser fiéis à *Súmula* até onde seja possível, sem que a arvoremos em tabu intransponível.

Nego provimento ao recurso.

VOTO

*O Sr. Ministro Elói da Rocha* — Sr. Presidente, ouvi, com tôda a atenção, os votos divergentes, a começar pelo proferido pelo eminente Ministro Aliomar Baleeiro, que, exaustivamente, fêz a interpretação do texto constitucional; a seguir, as referências aos votos anteriores dos eminentes Ministros Evandro Lins e Gonçalves de Oliveira e o voto do eminente Ministro Prado Kelly. Por isso, sinto-me perfeitamente esclarecido. Acompanho, *data venia* dos eminentes Ministros Aliomar Baleeiro e Hermes Lima, Relator, o voto do eminente Ministro Prado Kelly. Penso que essa é a melhor interpretação do princípio constitucional, nada obstante a alta valia das ponderações dos votos contrários. Não se pode, na verdade, tomar ao pé da letra o texto, quando o discutido dispositivo constitucional declara que o impôsto pertence "ao Estado em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros". Parece-me certo que, com esta expressão, não há referência àquele Estado onde se tenha aberto a sucessão. Conforme a Constituição, o impôsto é devido "ao Estado em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros", "ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro". Vale dizer, aberta a sucessão em outro lugar, ao Estado, em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros, pertence o impôsto sôbre transmissão *causa mortis* dos mencionados bens. Reconheço que o texto não é claro e abre ensejos para a brilhante discussão que se travou neste julgamento. Mas adoto a interpretação sustentada pelo eminente Ministro Prado Kelly. Nego provimento ao recurso.

VOTO

*O Sr. Ministro Vítor Nunes* — Sr. Presidente, peço vênia aos eminentes Ministros Relator e Aliomar Baleeiro para também manter a *Súmula*, em consonância com os demais votos, há pouco proferidos, a começar pelo do eminente Ministro Evandro Lins.

Desejo, entretanto, fazer uma breve ponderação à margem do debate. Costuma-se criticar a *Súmula*, porque ela teria tido o propósito de estratificar a nossa jurisprudência, ou pelo menos conduziria a êsse resultado. O debate de hoje, como outros que aqui temos travado, é uma demonstração eloqüente em sentido contrário.

O Supremo Tribunal Federal discutirá, como tem discutido, qualquer dos enunciados da *Súmula* sempre que haja razões ponderáveis a serem consideradas, como foram, neste caso, os votos sugestivos dos Srs. Ministros Hermes Lima e Aliomar Baleeiro.

Se o Tribunal se pronunciar, neste caso, pela manutenção da *Súmula*, como parece inclinar-se, isso resultará não da presumida fôrça estratificadora da *Súmula*, mas da firme convicção da maioria.

Era o que tinha a dizer, acompanhando o voto dos eminentes Ministros Evandro Lins, Gonçalves de Oliveira e Prado Kelly.

VOTO

*O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* — Sr. Presidente, o eminente Sr. Ministro Aliomar Baleeiro pronunciou, a respeito da questão ora em debate, exaustivo e substancioso voto. S. Exa. teve a bondade de referir-se a modesto pronunciamento meu sôbre essa questão.

Quero, portanto, nesse ensejo, pedindo preferência para votar, reafirmar as minhas considerações sôbre êsse assunto, que é relevante. E apenas porque é assunto de relevância, que interessa a vários Estados da Federação, é que vou pedir licença ao Tribunal para ler o voto que proferi no re-

curso extraordinário n.º 52.824, de São Paulo, de que foi Relator e produziu, a respeito, também um longo e substancioso voto o eminente Sr. Ministro Evandro Lins.

Mas, antes de fazer a leitura dêsse voto, quero declarar que essa questão surgiu na vigência da Constituição de 1937, cujo dispositivo é repetido na Constituição de 1946.

Na vigência da Constituição de 1937, a questão foi levada à consideração do Govêrno Federal, e o eminente Sr. Ministro Francisco Campos, que foi o redator da Carta de 1937, deu uma interpretação, pode-se dizer, autêntica, da Constituição. S. Exa., como vou mostrar ao Tribunal no meu voto, disse, expressamente, que a intenção da Carta de 1937, modificando a Carta de 1934 nesse caso de ações nominativas, era dar o impôsto de transmissão *causa mortis* ao Estado da sede da Companhia, onde as ações eram transferidas aos interessados, aos herdeiros.

O eminente Ministro Francisco Campos deixou a pasta da Justiça e foi substituído pelo Ministro Marcondes Filho. Insistiram os interessados na polêmica, e o eminente Ministro Marcondes Filho pediu o pronunciamento do então Consultor-Geral da República, o colega e mestre Ministro Hahnemann Guimarães, e S. Exa., também naquela oportunidade, proferiu parecer que vou ler ao Tribunal, no sentido de que aquela interpretação dada pelo Ministro da Justiça, interpretação autêntica, era a legítima interpretação da Constituição.

Depois disso, o Supremo Tribunal Federal decidiu, várias vêzes e pacìficamente, no sentido dos pareceres dos Srs. Ministros Francisco Campos e Hahnemann Guimarães, em vários recursos extraordinários, e a questão chegou, assim, à Constituição de 1946. E na elaboração dessa Carta, pretendeu-se, então, voltar ao regime da Constituição de 1934. Mas, o Senador Ismar de Góis Monteiro, que sustentara essa controvérsia, veio com uma emenda, que foi aceita, para restabelecer o mesmo dispositivo da Constituição de 1937, com a interpretação, evidentemente, como declara José Duarte, dada pelos Ministros Hahnemann Guimarães, Francisco Campos, assim como pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesta Côrte, depois da Constituição de 1946, houve vários pronunciamentos, neste mesmo sentido. E a *Súmula* consubstanciou essa jurisprudência.

Para confirmar essas considerações que acabo de fazer, vou pedir licença ao Tribunal, porque é matéria relevante, para ler, corridamente, o voto que proferi:

"A questão do pagamento do impôsto de transmissão *causa mortis* relativo aos títulos nominativos, às ações das sociedades anônimas, vem, na Carta Política de 1946, estruturada do mesmo modo que o fôra na Carta Constitucional de 1937.

A interpretação dêsse Estatuto Constitucional se fixou, definitivamente, como assinala Temístocles Cavalcanti, na sua *Constituição Federal Comentada*, por ocasião do recolhimento da herança do Cônego Benigno de Lira, falecido em Pernambuco e cuja herança consistia, quase que ùnicamente, em ações da Companhia Serra Grande, situada no Estado de Alagoas.

O Interventor Federal dêsse Estado dirigiu-se ao Ministro da Justiça, na vigência da Carta de 1937, na exposição de motivos de 14-9-42. Não queria "suscitar conflito de atribuições perante o Supremo Tribunal Federal, já para não litigar com um Estado vizinho, já para não pôr em cheque a legislação federal, Decreto-lei n.º 2.224".

A propósito, o então Ministro da Justiça, Professor Francisco Campos, emitiu lúcido parecer no qual, de acôrdo com a Comissão de Estudos e Negócios Estaduais, depois de transcrever o § 4.º do art. 23 da Constituição de 1937, assinalava a diferente orientação dessa Carta Constitucional, que, no particular, se afastava, deliberadamente, da Constituição de 1934.

Fizera, então, o Ministro da Justiça, as mesmas observações agora assinaladas, com tanta clareza, no douto voto do eminente Sr. Ministro relator.

Eis as palavras de Francisco Campos, no seu citado parecer:

"Êste parágrafo foi transplantado da Constituição federal de 1934, acrescentando-se, porém, quanto aos bens incorpóreos, a hipótese da abertura da sucessão em outro Estado. Assim, pela Constituição de 1934, o impôsto de transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, era sempre devido ao Estado em que se tivesse aberto a sucessão; quando esta, porém, se abrisse no estrangeiro, o impôsto seria devido ao Estado em cujo território os bens da herança fôssem liquidados ou transferidos aos herdeiros. A Constituição de 37 manteve a regra, mas ampliou a exceção, estendendo às sucessões abertas em outro Estado o que a Constituição de 34 restringia às sucessões abertas no estrangeiro.

"O texto do § 4.º do art. 23 da Constituição de 37 está, evidentemente, mal construído. O defeito da construção não prejudica, porém, a inteligência do seu sentido, nem pode constituir pretexto para que o intérprete subtraia do seu período final a expressão "em outro Estado" mutilando o corpo e restringindo o alcance do dispositivo constitucional.

"Quando o legislador constitucional de 37 reproduziu quase *ipsis litteris* o dispositivo da Constituição de 34, introduzindo-lhe, porém, a modificação constante do seu último período, a saber, a expressão em outro Estado, a sua clara intenção, o seu deliberado propósito não podia ser o de conservar integralmente o pensamento do constituinte de 34, mas o de modificá-lo em um dos seus elementos, ampliando a regra relativa à abertura de sucessão no estrangeiro, — única de que cuidava a Constituição de 34 — à abertura de sucessão em outro Estado.

"Assim, pela Constituição de 34, o impôsto sôbre a transmissão dos bens corpóreos era sempre devido ao Estado em cujo território se achassem situados, e o de transmissão *causa mortis* dos bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, ao Estado onde se tivesse aberto a sucessão; aberta esta no estrangeiro, o impôsto sôbre a transmissão dos mesmos bens seria devido ao Estado onde fôssem liquidados ou transferidos aos herdeiros. Desarticulando a estrutura, que já se reconheceu defeituosa, do § 4.º do artigo 23 da Constituição de 37, podemos assim enunciar as diversas hipóteses por êle reguladas:

a) o impôsto sôbre a transmissão de bens corpóreos é sempre devido ao Estado em cujo território se achem situados;

b) o impôsto sôbre a transmissão dos demais bens, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão;

c) se aberta sucessão em outro Estado ou no estrangeiro, o impôsto sôbre a transmissão dos bens a que se refere a letra *b*, antes de entregues aos herdeiros, dependerem de liquidação ou de um ato especial de transferência, o impôsto de transmissão será devido ao Estado em cujo território forem os mesmos bens ligados ou transferidos."

E assim concluiu o Professor Francisco Campos o seu parecer, no sentido de que os títulos que só se transferem mediante um ato especial, tomo é o caso das ações das sociedades anônimas, a simples abertura da sucessão em um Estado não firma a sua competência fiscal relativamente à transmissão de tais títulos "se a transferência aos herdeiros se opera em outro Estado, a êste cabe o impôsto de transmissão, pois esta só tem por acabada e perfeita mediante o ato de transferência no livro próprio da sociedade. Sòmente êste ato consolida na pessoa do herdeiro a propriedade das ações. Se, portanto, a regra geral é que ao Estado onde se abre a sucessão cabe o impôsto de transmissão sôbre títulos e créditos, a essa regra geral a Constituição abre a exceção constante da parte final do § 4.º do art. 23, isto é, que "*o impôsto de transmissão causa mortis sôbre títulos, quando em outro Estado venha a operar-se a sua transferência é devido a êste e não ao Estado onde se abriu a sucessão*".

Esta a "verdadeira e legítima interpretação do texto constitucional" disse enfàticamente o notável constitucionalista, concluindo seu estudo sôbre o impôsto de sucessão do Cônego Benigno Lira (ver o parecer em *Revista de Direito Administratico*, vol. II, p. 371-5).

O Ministro Francisco Campos deixara a Pasta da Justiça tendo sido substituído pelo Ministro Marcondes Filho. O Consultor-Geral da República era então o nosso eminente colega hoje Ministro Hahnemann Guimarães que, naquela Consultoria, substituíra o Ministro Orosimbo Nonato, nomeado, em 1942, para o Supremo Tribunal Federal, na vaga do Ministro Armando de Alencar, que se aposentara.

O nôvo Ministro da Justiça, em face da réplica do Govêrno de Pernambuco, tomara, a propósito da questão, ações deixadas pelo Cônego Benigno, objeto da citada exposição do Govêrno de Alagoas, o parecer do nôvo Consultor-Geral. E o parecer do Professor Hahnemann Guimarães, emitido em 1944, foi no mesmo sentido do proferido por Francisco Campos, em 15-11-42.

Enunciara Sua Excelência, com a clareza habitual:

"Os títulos de crédito constitutivos, ou necessário e suficientes para o exercício do direito nêles incorporado, não são bens incorpóreos, são coisas móveis. Tendo-os equiparado, no art. 23, § 4.º, aos bens incorpóreos, a Constituição estabeleceu, contudo, que o impôsto devido pela transmissão aos herdeiros fôsse pago no lugar em que se realizasse a tradição dos títulos. Sòmente aos títulos de crédito constitutivos pode referir-se o citado art. 23, § 4.º, quando fala em valôres transferidos, entregues aos herdeiros, pois os bens incorpóreos não podem ser objeto de tradição".

E concluiu que o Decreto-lei n.º 2.224, de 1940, já fixara essa interpretação da Constituição, como já o fizera o Govêrno Ditatorial aprovando a exposição de motivos, de 7-6-43, do Ministro Campos, devendo essa interpretação ser seguida pelo Estado de Pernambuco (ver parecer na *Revista de Direito Administrativo*, vol. II, cit., p. 375-9).

O Ministro Marcondes Filho nesse sentido dirigiu exposição ao Presidente Vargas, que a aprovou.

Quando, em 1946, se discutiu a questão, na Comissão Constitucional, o Constituinte por Alagoas, Senador Góis Monteiro pediu destaque da emenda consubstanciando o que a propósito consignava a Carta de 1937, pois o texto do Projeto restabelecia o que a respeito dispunha o Estatuto de 1934 (ver *Diário da Assembléia* n.º 130, de 16-8-46, página 4.121).

José Duarte informa: "A emenda destacada de Góis Monteiro é:

"O impôsto de transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos inclusive títulos e créditos. to, pertence, ainda que a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros."

O intento era o de manter o dispositivo da Carta de 37, como a interpretaram Francisco Campos e Hahnemann Guimarães e o Supremo Tribunal Federal.

Foi o que, logo a seguir, acrescentou José Duarte: "Isso ocorre, pois, no caso em que, nesse Estado, se tenham liquidado e transferido os bens aos herdeiros. Quando a sucessão se tenha aberto em outro Estado ou no exterior, o impôsto será devido ao Estado em cujo território os valôres da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros. É como entendem os legisladores de 1937 e juristas como Marcondes Filho e Francisco Campos. É ainda o entendimento do Supremo Tribunal Federal." (*A Constituição Brasileira de 1946*, 1.º vol., p. 467-8).

De fato nesse sentido, como assinala o eminente relator, em seu douto voto, decidira o Supremo Tribunal Federal, no recurso extraordinário n.º 5.384, publicado na *R.F.* 104/491 e no *D.J.* de 23-1-45, p. 367-8. No mesmo sentido, decidiu após a Constituição de 1946, êste Alto Pretório, no recurso extraordinário n.º 7.604, tendo, ao propósito, o Procurador-Geral Temístocles Cavalcanti proferido expressivo parecer que transcreve nos seus citados comentários (*A Constituição Federal Comentada*, vol. I, 2.ª ed., p. 292-4). O eminente relator alinha ainda na mesma orientação jurisprudencial o recurso extraordinário n.º 34.965. No primeiro recurso, recurso extraordinário n.º 5.384, no inventário que corria pelo fôro de Niterói, de Egerton Danford Hamphire Truman, falecido na Inglaterra, deixara êle 45 ações do Banco do Brasil, cuja sede era ou ainda é no Rio de Janeiro, antigo Distrito Federal, ações que couberam ao herdeiro Philip Benson Truman. Ao ser apresentado, no Rio de Janeiro, o alvará do Juízo de Niterói para transferência das ações, exigiu o fisco do antigo Distrito Federal o pagamento do impôsto de sucessão *causa mortis*, sendo atendido pela Justiça local do Direito. O recurso extraordinário do herdeiro, de número 5.384, não teve sucesso, assentando o acórdão que a transferência das ações das sociedades anônimas opera-se, em caso de transmissão por sucessão universal ou legado, de arrematação, adjudicação ou outro ato judicial mediante averbação no Livro de Registro de Ações Nominativas, em face de documento hábil, que ficará em poder da sociedade". A transferência, assim, segundo o acórdão, tendo em vista o artigo 23, § 4.º, da Constituição de 1937, no antigo Distrito Federal, ao qual é devido o impôsto (*D.J.* de 23-1-45, p. 367, *R.F.* 104/491).

Ao Senador Góis Monteiro, como se disse, se deve a iniciativa da manutenção na Constituição atual o que vinha da Carta de 1937. Eis sua justificativa: "Segundo o dispositivo constante do projeto, quando o *de cujus* deixa bens incorpóreos em Estado diverso do Estado do falecimento, o impôsto de transmissão caberá àquele em que o falecimento tiver ocorrido. A emenda visa restabelecer a vigência do atual dispositivo da Carta de 1937, segundo a qual o impôsto de transmissão *causa mortis* compete ao Estado em cujo território os valôres forem liquidados ou transferidos aos herdeiros, na hipótese em lide. Na realidade, não são poucas as pessoas que fazem fortuna em Estados pequenos e cidades do interior investindo seus haveres em sociedades mercantis ou industriais. Com a aproximação da velhice, buscam o confôrto dos grandes centros, onde a morte geralmente os vem surpreender. Ainda mais: muitas delas fazem fortuna, deixam prepostos e vão em busca dos grandes centros; buscam êsses centros em que a medicina e a cirurgia estão adiantadas e onde a morte os vem colhêr. Atribuir ao Estado, em

que se verifica o óbito, o direito ao tributo de sucessão, é grave injustiça, que fere os direitos dos Estados em que se situam os estabelecimentos comerciais ou industriais em que se acham, em suma, a sede da fortuna cuja transmissão se grava. O objetivo foi o de melhor repartir a arrecadação do impôsto de transmissão *causa mortis* entre os diversos Estados, evitando que a adoção da regra da unidade de liquidação sucessória, consagrada pelo direito civil, resultasse em iniqüidade para as unidades da Federação interessadas na renda proveniente do dito impôsto. Seriam justamente os pequenos Estados, ou, para generalizar, todos os Estados, exceção de São Paulo e Distrito Federal, os mais prejudicados com o princípio adotado no projeto. E para sanar a injustiça com prevalência de norma inspirada em princípios de eqüidade, é que sugerimos a emenda em questão" (*Diário da Assembléia Constituinte* n.º 130, de 16-8-46. Petrônio Batista de Araújo, *O Impôsto sôbre a Transmissão da Propriedade*, 1954, edição da Fundação Getúlio Vargas, p. 331-2).

A emenda obteve destaque para votação e foi aprovada. Atendeu-se à modificação proposta.

Pode-se pôr em dúvida o seu alcance, do ponto de vista da ciência das finanças. As grandes sociedades por ações, que tem o País, se situam principalmente em São Pauto e na Guanabara. Brasileiros de todos os Estados de certa situação financeira nelas investem seus recursos, adquirindo-lhes ações. Quando falecem, o impôsto é pago ao Estado onde se situam aquêles estabelecimentos "sede da fortuna", muitas vêzes em detrimento do Estado onde o *de cujus* vivera e acumulara riqueza.

Os Estados Unidos adotaram sistema diferente: o impôsto sôbre o acervo hereditário (*state duty*) pertence à União Federal e o impôsto sôbre os quinhões hereditários (*inheritance tax*) pertence aos Estados membros. Muitos dêstes isentam os quinhões para atrair para seus territórios os grandes capitalistas. Mas, se cobram os impostos sôbre os quinhões recebidos, têm surgido dificuldades no pagamento do impôsto sucessório, quando os quinhões ou parte dêles se constituem de ações de sociedades anônimas com sede em outros Estados. Surge o problema da bitributação, para cuja solução a Constituição americana, por omissão, não resolve, assumindo a Côrte Suprema, a respeito, como cúpula do Poder Judiciário, uma função constitutiva, diminuindo controvérsia entre os Estados (evitando guerra fiscal entre Estados irmãos). E a jurisprudência naquele país também se orienta em favor do Estado onde a emprêsa tem sua sede (Rottschaeffer, *Handbook of Constitutional Law*, 1939, p. 657).

Pode-se, contudo, pôr em dúvida o princípio estabelecido, no que diz respeito ao interêsse dos Estados grandes ou pequenos. Seja êle duvidoso ou não, do ponto de vista da ciência das finanças, o certo é que, do ponto de vista do direito tributário, a questão ficou devidamente esclarecida, na comparação dos textos constitucionais, dos textos da Constituição de 1934 e das Constituições de 1937 e 1946, como mostrou, em seu lúcido e douto voto, o eminente relator, Exmo. Sr. Ministro Evandro Lins.

Mas, o critério indicador da transferência e da liquidação de bens diz respeito às ações nominativas. Impôsto de transmissão, no que se refere aos direitos de créditos, deve ser pago ao Estado onde se tiver de efetuar o pagamento (Hahnemann Guimarães, parecer citado).

No caso, trata-se de ações nominativas. O impôsto era devido na sede da sociedade anônima, em São Paulo, como se decidiu.

Senhor Presidente. Estou de inteiro acôrdo com o eminente relator. Conheço do recurso pela letra *c* mas para negar-lhe provimento. Alonguei-me nas considerações que acabo de fazer, tão longas que, ao fazê-las, não posso deixar de apresentar escusas ao Tribunal, mas as fiz em homenagem ao eminente relator, que pronunciou, a respeito, substancioso voto".

Para terminar, portanto, Senhor Presidente, devo dizer e repetir o que disse, desde o início: é que a questão veio da Constituição de 1934. A Constituição de 1937 alterou a de 1934. Foi interpretada no sentido de que o impôsto devia caber no Estado onde a sociedade anônima tinha a sua sede.

Assim se manifestou o Ministro da Justiça, assim se manifestou o Consultor-Geral da República e assim decidiu o Supremo Tribunal Federal.

Veio a Constituição de 1946, e o projeto adotava a Constituição de 1934. Mas, a Emenda Góis Monteiro foi aceita no sentido de restabelecer-se o princípio da Constituição de 1937, interpretada por aquêles luminares do direito e pelo Supremo Tribunal Federal. Pode ser um mau critério, e estamos em vésperas de reformulação da Constituição; mas, parece que a *Súmula* acolheu o que é pacífico na nossa jurisprudência, o

que é, também, pacífico na jurisprudência administrativa.

Com essas considerações, peço licença ao eminente Sr. Ministro Relator e ao Sr. Ministro Aliomar Baleeiro, para dissentir de seus doutos votos e manter o que proferi no citado recurso extraordinário.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Decidiu-se remeter ao Tribunal Pleno. Unânime.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Luís Gallotti. Relator, o Excelentíssimo Senhor Ministro Hermes Lima. Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Prado Kelly, Hermes Lima, Gonçalves de Oliveira e Luís Gallotti.

Brasília, 5 de agôsto de 1966. — *José Amaral,* Secretário de Turma.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Depois do voto do Relator e do Ministro Aliomar Baleeiro que conheciam e davam provimento ao recurso, votou o Presidente com a maioria que divergia do Relator, negando provimento ao recurso.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Cândido Mota Filho. Relator, o Exmo. Sr. Ministro Hermes Lima. Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Elói da Rocha, Aliomar Baleeiro, Osvaldo Trigueiro, Prado Kelly, Adalício Nogueira, Evandro Lins e Silva, Hermes Lima, Vítor Nunes Leal, Gonçalves de Oliveira, Vilas Boas, Hahnemann Guimarães, Lafayette de Andrada e Cândido Mota Filho, Presidente. Licenciados, os Exmos. Srs. Ministros Luís Gallotti e A. M. Ribeiro da Costa. Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Pedro Chaves.