ASPECTOS E TENDÊNCIAS DA ARRECADAÇÃO DO IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA-MORTIS" NO DISTRITO FEDERAL

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Diretor do Departamento do Contencioso Fiscal da Prefeitura do Distrito Federal

SUMÁRIO: Direito vigente. O princípio da progressividade. Situação dos bens. Extinção do usofruto. Direito adquirido. Retroatividade. Competência tributária sôbre translação de bens imóveis.

Direito vigente — O impôsto de transmissão *causa mortis* passou a ser arrecadado pela Prefeitura em virtude do disposto no art. 27 da Lei Federal n.º 2.524, de 31-12-1911.

Com pequenas modificações, constantes das leis orçamentárias, continuou a reger-se a sua arrecadação pelo Decreto n.º 2.800, de 19 de janeiro de 1898, até a publicação, em 2-1-34, do Decreto Municipal n.º 4.613, que consolidou e regulamentou as disposições legais para a arrecadação e fiscalização do impôsto de transmissão.

Êsse decreto foi modificado pelos de ns. 5.449, de 18-3-35, 5.458, de 20-3-35, Decreto-lei n.º 351, de 24-3-38, Decreto-lei n.º 665, de 2-9-38, Decreto-lei n.º 1.548, de 29-8-39, Decreto-lei n.º 2.110, de 5-4-40, e Decreto-lei n.º 2.224, de 23-5-40.

Até a promulgação dêste último decreto, as taxas aplicáveis para o cálculo do impôsto eram proporcionais, com exceção das cotas hereditárias de descendentes, ascendentes ou espôso sobrevivente, que, sendo superior a Cr$ 100.000,00, estavam sujeitas a taxas progressivas.

O Decreto-lei n.º 2.224 modificou o critério, sujeitando as cotas de cada herdeiro ou legatário a taxas progressivas, aceitando a tendência moderna da política fiscal em relação a êste tributo.

Aliás, à primeira vista se pode constatar a justiça de uma taxação progressiva em vez de uma proporcional, porque daquela maneira se atingem, justamente, os que têm maior capacidade econômica.

Se a taxação progressiva se justifica, por exemplo, no impôsto sôbre a renda, a qual em muitos casos é produto do esfôrço do contribuinte, com mais razão tem ela amparo quando se trata de aquisição a título gratuito de bens que pertenciam a outrem.

Ainda por êsse motivo a tabela consta de várias progressões, de acôrdo com o grau de parentesco, partindo de bases pequenas, e atingindo limites máximos, tanto mais baixos quanto mais próximo é o parentesco entre o beneficiado e o *de cujus*, com a finalidade evidente de proteger a comunhão familial.

Essa mesma proteção, aliás, está claramente evidenciada no § 2.º do art. 5.º do Decreto-lei n.º 2.224, que concede descontos aos impostos devidos pelos descendentes, descontos êsses tanto maiores quanto maior é o número daqueles.

Está bem claro que êsse desconto não tem finalidade imediata de justiça fiscal, porquanto esta se exerceria automàticamente, visto que, quanto menor o quinhão, menores seriam as taxas progressivas.

Constitui, assim, verdadeiro prêmio aos herdeiros de famílias de dois ou mais filhos.

De fato, se falecer uma pessoa deixando Cr$ 100.000,00 (líquidos) e um só filho, êste pagará um impôsto de 3 %, isto é, Cr$ 3.000,00.

Se, no entanto, falecer uma outra pessoa que deixe Cr$ 200.000,00 e dois filhos, cada um dêles pagará os Cr$ 3.000,00, com o desconto de 5 %, isto é, pagará Cr$ 2.850,00.

Não haveria motivo, sob o ponto de vista da eqüidade tributária, no desconto citado. Só pode o dispositivo ter como finalidade o incremento da procriação. A meu ver, no entanto, dado o efeito remoto da medida, parece-me que a lei não chegará a influir no fenômeno social.

O princípio da progressividade — O princípio da progressividade, no entanto, se ressente, na lei fiscal do Distrito Federal, da necessidade de maior ampliação, que venha sanar certas deficiências. Uma delas é não se achar especificado na lei que a isenção de pagamento dos tributos deve ser considerada como se aplicando às tarifas mais baixas da escala da progressão, e não às mais altas, como acontece, fatalmente, se a importância dos bens isentos fôr deduzida do total para se fazer depois o cálculo do impôsto, como vem bem demonstrado no artigo de RICHARD LEWINSOHN, publicado na *Revista do Serviço Público* de outubro de 1944.

Por êsse motivo, no ante-projeto do Código Tributário, opresentado em fins de 1941, tive ocasião de propor, e a Comissão aceitou: "a inclusão, no cômputo dos quinhões hereditários, legados e doações, para efeito de se verificar qual a taxa aplicável, mesmo dos bens que estejam isentos do impôsto de transmissão" (arts. 8.º e 9.º), rezando os §§ dos artigos citados: "Nesse caso, sôbre os bens sujeitos ao impôsto de transmissão *causa-mortis* serão aplicadas as taxas progressivas mais elevadas, que iriam recair sôbre o quinhão, legado ou doação".

Para êsse fim, é evidente que se tem de distinguir entre bens isentos pròpriamente ditos, como, por exemplo, as apólices (art. 62, n.º 2, do Decreto n.º 4.61,3 de 1934) e aquêles sôbre os quais não assenta o impôsto, como, por exemplo, os frutos e rendimentos havidos depois do falecimento (art. 62, n.º 7, citado), distinção também prevista no ante-projeto, uma vez que só àqueles se deverá aplicar o dispositivo legal, com justiça.

Situação dos bens — Outro elemento que deve ser levado em conta para a aplicação mais exata da tarifa progressiva é o das massas hereditárias situadas fora do Distrito Federal.

Exemplifiquemos, formulando, para simplificar, a hipótese de existir um Estado da Federação com lei idêntica à do Distrito Federal:

Se um indivíduo morresse no Distrito Federal deixando Cr$ 100.000,00 de bens sujeitos a imposto aqui, e Cr$ 50.000,00 nesse outro Estado (Constituição, art. 23, § 4.º), o filho herdeiro pagaria 3 % de impôsto aqui e 3 % no outro Estado, isto é, Cr$ 4.500,00.

No entanto, se deixasse bens sòmente no Distrito Federal, pagaria 3 % sôbre os primeiros Cr$ 100.000,00, e mais 3,5 % sôbre os Cr$ 50.000,00 seguintes, isto é, Cr$ 4.750,00.

Assim, heranças idênticas, regidas por leis idênticas, pagariam tributos diversos, perdendo a progressividade a sua função de justiça só pela circunstância material da situação dos bens.

A solução será igualar-se, no caso, os bens não passíveis de tributação por causa do local em que se acham, aos bens isentos, para efeito de incluí-los no cômputo do quinhão, sòmente para apuração da taxa legal mais elevada a ser aplicada no cálculo do impôsto.

Faz-se, porém, necessário evitar que êsse dispositivo se transforme em elemento de injustiça.

De fato, constando êle das leis fiscais do Distrito Federal e de um Estado, na hipótese *supra* aconteceria que o Distrito Federal calcularia 3 % sôbre Cr$ 50.000,00, isto é, Cr$ 1.500,00 e mais 3,5 % sôbre Cr$ 50.000,00, isto é, Cr$ 1.750,00; por outro lado, o Estado calcularia também 3,5 % sôbre os Cr$ 50.000,00 de bens lá atributáveis, isto é, Cr$ 1.750,00.

Iria, assim, o contribuinte, pagar a taxa mais elevada duas vêzes, dando o total dos tributos Cr$ 5.000,00.

Para evitar tal fato, seria necessário, neste caso, como em muitos outros, um acôrdo entre as entidades tributantes, a fim de ser estabelecido quem teria a preferência para a cobrança das taxas mais elevadas.

Como base para tal entendimento, poder-se-ia partir do princípio de que êsse direito caberia ao poder tributante em cuja jurisdição se tivesse aberto a sucessão.

Desde que todos os Estados adotassem o mesmo critério, estaria resolvido o problema, ao menos quanto à hipótese de existirem sòmente duas entidades tributantes.

No caso de existirem mais de duas, restaria o problema de saber a qual delas caberiam as taxas iniciais e quais das outras, e em que ordem seria dado levar em conta os bens tributáveis em outras jurisdições fiscais, para efeito de apurar a taxa progressiva aplicável.

Como essa hipótese é mais rara, poderia talvez ser desprezada, ou então adotar-se por convenção um critério uniforme a ser escolhido.

São problemas interessantes de direito inter-local, cuja solução cabe, com propriedade, aos Congressos de Legislação Tributária.

Êsses pontos de vista, propostos no ante-projeto do Código Tributário de 1941, foram aceitos pela Comissão Revisora do mesmo, como se pode ver da publicação do *Diário Oficial*, Seção II, de 12-2-1944, pág. 966.

Extinção de usufruto — A par dêsses problemas de aplicação da lei no espaço, temos também os intertemporais, cujo exemplo mais interessante, a meu ver, na legislação local, é o da determinação da lei aplicável na cobrança dos chamados impostos de extinção de usofruto.

Até a promulgação do Decreto Municipal n.º 5.458, de 20-3-35, cobravam-se, por ocasião da extinção, tributos calculados sôbre a renda do imóvel art. 43, letra *c*, do Decreto Municipal n.º 4.613, de 2-1-34, e art. 14, 3.º, do Decreto n.º 2.800, de 1898) sob o título de impostos de transmissão da nua propriedade (impròpriamente chamada *plena* no Decreto n.º 4.613, verdadeira contradição, visto como se acrescenta: "separada do usofruto").

No entanto, o que é real é que êsse impôsto correspondia, quando vigente o Decreto n.º 2.800, à translação da propriedade plena para o antigo nu proprietário, eis que só por ocasião da extinção do usofruto, como foi dito, isto é, quando êste gravame deixava de pesar sôbre a propriedade, é que o tributo era exigido (art. 36, § 1.º, do Decreto n.º 2.800).

O legislador fiscal, atendendo a que, embora por direito civil a propriedade se transmita pela morte do *de cujus*, econômicamente ela só é apreciável

por ocasião da extinção do usofruto, considerou a época da transmissão, para efeitos fiscais, como se verificando na ocasião em que se vem a extinguir o ônus real.

Mas, para ser lógico, devia já aí cobrar o impôsto sôbre o valor do imóvel, dado que nessa oportunidade é a propriedade plena e sem restrição que é recebida pelo antigo nu proprietário. Ao invés disso, estabeleceu a cobrança sôbre o valor locativo, sem qualquer motivo que justificasse tal solução.

O Decreto n.º 4.613 não é claro quanto à oportunidade do pagamento do impôsto previsto na letra *o* do seu art. 43, tendo, no entanto, a praxe forense se estabelecido nos mesmos moldes da forma de cobrança adotada pelo Decreto n.º 2.800.

Permaneceu, assim, a incoerência legal: cobrar-se o impôsto sôbre o valor locativo no momento em que o herdeiro recebe a propriedade integral, sem qualquer gravame.

O art. 2.º do Decreto n.º 5.458, de 20-3-35, veio retificar êsse ilogismo, quando dispôs:

> "O impôsto devido pela extinção do usofruto... écalculado sôbre o valor dos bens, verificado em avaliação judicial, por ocasião em que se operar a extinção..."

Tem sido entendido que a lei quis dizer que o impôsto devido pelo nu proprietário seria pago sôbre o valor do bem por ocasião da extinção do usofruto.

Assim compreendido, o dispositivo é justo e lógico, consubstanciando boa doutrina, que não sofreu qualquer impugnação.

Acontece, entanto, que, em sua parte final, foi acrescentado: "... e de acôrdo com a lei vigente nessa ocasião".

Nessa parte, tem a jurisprudência sido contrária à Fazenda, achando que a lei aplicável é a da data da morte do transmitente, conforme a regra geral do art. 51 do Decreto n.º 4.613, de 2-1-34, vigente antes da promulgação do Decreto n.º 5.458, supra-citado.

Ao se examinar o fundamento dessa jurisprudência, vamos encontrar, por exemplo, a decisão proferida na apelação cível n.º 7.115, em 8-7-1938, pela Quarta Câmara, que concluiu: "o direito do nu proprietário se estabelece no momento em que se abre a sucessão e não por morte do usofrutário. É ainda de notar que o Decreto n.º 5.458 não pode ter efeito retroativo".

Direito adquirido — A primeira afirmativa da decisão, matéria de direito civil, é indiscutível.

Poder-se-á, porém, concluir daí que a aplicação do Decreto n.º 5.458 a extinções de usofruto, que gravem propriedades já adquiridas, implique em fazer retroagir a lei?

Data vênia, parece-me que o acórdão estabelece um premissa de direito civil, tirando dela uma conclusão de direito fiscal, como se êste último tivesse uma subordinação integral àquele.

É sabido que hoje em dia a melhor doutrina tende a reconhecer autonomia ao direito fiscal (TROTABAS, MYRBACH-RHEINFELD, PUGLIESE, VANONI, GIANINI, UKMAR, etc.).

Aliás essa autonomia é decorrência natural do direito de tributar, pois sem ela não poderia o poder tributante evitar a evasão fiscal, como bem acentua ANDRÉ THIERRAT em sua obra sôbre impôsto de sucessão, cujo subtítulo é: *"La lutte contre la fraude par les dérogations au droit civil et les presomptions legales"*.

Muitas vêzes essa autonomia se manifesta até para beneficiar o contribuinte, criando ficções legais ou praxes administrativas mais favoráveis do que se se aplicasse estritamente a lei civil.

Por exemplo, quando um indivíduo adquire um terreno em que êle próprio já construiu um prédio.

É claro que, pela lei civil, o valor do imóvel seria o do terreno mais o da construção, dado que esta adere àquele; no entanto, a praxe é considerar a construção como já sendo propriedade do comprador, tomando-se como valor da transmissão o do terreno sòmente.

Em contraposição, é justo que o fisco tenha o direito de cobrar impôsto, como se transmissão de propriedade houvesse sôbre a cessão dos direitos de indenização relativos à construção feita, isto é, pela chamada venda de construção ou benfeitoria.

O direito fiscal pode criar as suas categorias próprias para atingir uma maior justiça econômica na tributação.

De acôrdo com essa doutrina, pode a lei tributária considerar, por ficção legal, o momento da transmissão como se dando por ocasião da extinção do usofruto.

Ora, para que haja retroatividade, é preciso que a lei fira direito adquirido.

No caso em espécie, não se pode falar em direito adquirido.

Para que êste se constitua é preciso que um fato jurídico se realize, quando ainda vigente a lei em face da qual se quer dar o direito como constituído e, portanto, adquirido.

Ora, se o crédito fiscal só se constituiria no momento da transmissão ficta, é claro que, antes de dar êsse fato jurídico, o direito não está perfeito e acabado, não sendo, assim, um direito adquirido.

É bem verdade que outro dispositivo da mesma lei dispunha que para a cobrança dêsse tributo, a constituir-se futuramente, seria aplicável a lei vigente à data da morte do testador.

Essa norma legal, à primeira vista, parece reforçar a tese do acórdão no sentido da formação do direito adquirido à data da morte do testador.

No entanto, melhor examinada, vê-se que dela se deduz justamente o contrário.

Se a lei fiscal considerasse o crédito como constituído à data da morte do *de cujus*, e sòmente deferida a sua apuração e pagamento para o momento da extinção do usofruto, desnecessário se fazia tal dispositivo.

A tese que êle encerra decorreria naturalmente do princípio de que a lei aplicável é a vigente à data em que o ato se realiza.

Se o legislador achou necessária tal declaração, é porque havia antes estatuído que o crédito fiscal só se consideraria como constituído à data da extinção e do usofruto, isto é, da transmissão econômica da coisa.

É bem de ver, pois, que, assim entendido, tal preceito legal só seria aplicável, na época da constituição do crédito fiscal, como princípio informador do conflito de leis no tempo, caso ainda estivesse em vigor.

Revogado êle pelo Decreto n.º 5.458, outro passou a ser o princípio informador da lei aplicável.

Se o ato vem a se realizar depois dessa revogação, não se pode mais falar em aplicabilidade da lei revogada. E se a lei não pode ser aplicada,

desaparece qualquer argumento quanto à aquisição de direitos em face da mesma, e, portanto, quanto à aplicação retroativa da lei posterior àquela, mas já vigente à data em que o ato se realiza.

É o que nos ensina GABBA, sôbre retroatividade de leis, em matéria tributária: "o único direito adquirido é de não suportar um impôsto maior do que aquêle estatuído pela lei atualmente em vigor".[1]

A atualidade da lei se refere, evidentemente, à data em que o crédito fiscal se constitui.

Outra seria a questão se, à data da abertura da sucessão, a lei estatuísse a imediata exigibilidade do impôsto relativo à aquisição da nua propriedade, ou ainda, se não existisse lei a respeito.

Estaria, na primeira hipótese, constituído o crédito fiscal imediatamente, ou, na segunda constituído o direito sem tributação prevista, podendo-se talvez falar em retroatividade.

E dizemos talvez porque há boas opiniões em contrário, como, por exemplo, a de BLAKEMORE AND BANCROFT: *"It is competent for the state to impose a tax on inheritances which are* in gremis legis *before distribution, by a statute passed after the death of the decedent, which is not void as an* ex post facto *law. The tax may be imposed at any time from and including the death of the testator to distribution"*.[2]

E a págs. 71 esclarecem: *"There is nothing which restrains the power of the state as to the time of the imposition of the tax. It may select the moment of death or it may exercise its power during any time it holds the property from the legatee"*.

No caso em exame, no entanto, a tributação está prevista, o que afasta a hipótese da retroatividade.

Retroatividade — Mas, a par disso, ainda que se considerasse retroativa a lei citada, nada impedia a sua aplicação segundo a melhor doutrina.[3]

Será, no entanto, essa doutrina, contrária à nossa legislação?

Como é sabido, a Constituição de 1937, vigente à data do julgado citado, não proibia as leis retroativas, o que equivale dizer ser possível a retroatividade sempre que a lei expressamente o indicasse.[4]

JOHN E. HUGHES, tão contrário a leis retroativas, reconhece a sua legitimidade, se assim fôr: *"the unequivocal and inflexible impot of the terms and the manifest intention of the legislature"*.[5]

É bem verdade que a Introdução ao Código Civil, em seu art. 3.º, determinava que a lei não prejudicaria, em caso algum, o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito.

Mas a Introdução, como lei federal que era, só poderia ser aplicada como norma de direito geral, caso não dispusesse em contrário a lei fiscal.

Não podia, no entanto, de modo algum, limitar os direitos do poder tributante como tal, pois nessa matéria era soberano.

O poder de tributar das unidades da federação vem-lhes da Constituição, não podendo a União limitar ou interferir no mesmo.

---

1 *In* PAULO DE LACERDA, *Manual do Código Civil*, vol. I, pág. 103.

2 *Inheritance Taxes, Boston*, 1914, pág. 70.

3 PAUL ROUBIER, *Les conflits des lois dans le temps*; TROTABAS, *Précis de Science et législation financières, segundo* C. M.: GIULIANI FONROUGE, *Impuesto a la transmisión de bienes*, Buenos Aires, 1937, pág. 174, nota 147.

4 (Vide FRANCISCO DE CAMPOS, *Direito Constitucional*, 1942, pág. 335).

5 *The Federal Death Tax*, Chicago, 1938, § 21.

Comentando o inciso XIX, letra *a*, do art. 5.º da Constituição de 1934, PONTES DE MIRANDA bem situa a questão, interpretando restritivamente a capacidade da União para legislar sôbre direito processual:

"Nenhuma competência tem o poder legislativo central para legislar sôbre o processo correspondente ao direito material da competência do próprio Estado-membro (e portanto do município), como seja o dos papéis administrativos, o da cobrança puramente fiscal..." (pág. 220).

Com mais razão o raciocínio se aplica à constituição do próprio direito material fiscal.

Não é, pois, caso de aplicação da lei federal.

O ponto mais delicado da questão, a meu ver, é o fato de ter sido o Decreto n.º 5.458 baixado na vigência da Constituição de 1934, que estabelecia em seu art. 17:

> É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:
>
> .....
>
> VII — Cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize ou *fazê-los incidir sôbre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos.*

Será êle contrário ao texto constitucional?

E, se o fôr, será nulo de pleno direito, ou simplesmente seria uma lei inaplicável na vigência daquela Constituição, mas cujo vigor renasceria, eliminado o impedimento da lei magna?

Esta última questão constitui interessante problema de interpretação sôbre o valor funcional dos textos constitucionais, mas mesmo que se adote a solução de considerar como nula a lei baixada contra o texto constitucional,[6] ainda assim resta-nos examinar a primeira questão: era o Decreto n.º 5.458 contra o texto constitucional?

Estava êle tributando *um efeito já produzido de um ato jurídico perfeito?*

A própria lei nos dava a definição do que fôsse ato jurídico perfeito:

> "O já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou" (§ 2.º do art. 3.º da Introdução ao Código Civil, vigente à data da Constituição de 1934).

Vemos, pois, que o ato jurídico perfeito se distingue do mero direito adquirido. Neste, o direito entrou apenas para o patrimônio do sujeito, deu-se a subjetivação do direito, criou-se a possibilidade jurídica do sujeito atuar sôbre determinado objeto como seu; naquele, a atuação se realiza, a possibilidade se concretiza, passa de virtual para atual, se consuma e se consome. PAULO DE LACERDA,[7] depois de estabelecer a distinção, nos cita o exemplo justamente da sucessão, esclarecendo:

"Aberta a sucessão, isto é, desde o momento da morte do *de cujus*, os que tinham a *spes*, ao aceitarem a herança se tornam, verdadeiramente, herdeiros; desde então, há *direito adquirido*. Por fim, concluído o inventário, partilhados e adjudicados os bens da herança, os direitos hereditários se realizam em tôda a sua plenitude, pronunciando-se, pois, a figura do *direito consumado*".

---

6 Vide FRANCISCO DE CAMPOS, *Direito Constitucional*, 1942, ed. *Rev. For.*, págs. 18 e segs.

7 *Manual*, vol. 1.º, 1.ª, pág. 202.

Ora, nos casos em que o herdeiro recebe a propriedade gravada com o ônus de usofruto, pode-se dizer que o seu direito está consumado antes de receber o uso e gôzo da coisa?

Parece-me que não.

Antes da sentença que extingue o ônus do usofruto, existe um direito adquirido, mas não um direito consumado.

Mas ainda que se considere como consumado o direito à propriedade com o julgamento da partilha, não se pode dizer que essa consumação jurídica torne os efeitos dêsse ato *imediatamente produzidos*.

Não bastava que o ato jurídico estivesse perfeito, isto é, consumado, era preciso, para que a lei fôsse inconstitucional, que os efeitos do ato consumado estivessem *já produzidos*.

Desde que faltava a produção de um dêsses efeitos, a sua consumação jurídica e econômica, no caso a extinção do usofruto, ainda não estava terminada; é lógico, portanto, que a lei tributária, nessas condições, não infringiu o impedimento constitucional, sendo perfeitamente válida.

Competência tributária sôbre translação de bens imóveis — Mas, para aquêles que ainda considerem discutível tôda a argumentação supra, há fundamento indireto que me parece decisivo para justificar a lei citada.

O Distrito Federal tinha, e tem, competência privativa para tributar a translação de bens imóveis.

Ora, sendo o usofruto sôbre imóveis considerado bem imóvel (art. 44, I, do Código Civil), tanto que já é tributada a sua instituição, nada impediria que fôsse criado um tributo autônomo para tributar a extinção do mesmo, a qual, sem qualquer ficção legal, só se dá por ocasião do recebimento do direito ao uso e gôzo da coisa pelo nu proprietário.

Antes de extinto o usofruto, não se pode dizer que tal transmissão constitua *efeito já produzido* do ato jurídico, que começou pelo ato de testar e se completou pela morte do testador, dado que se o nu proprietário morrer antes da referida extinção nunca terá o uso e gôzo da coisa.

E como êsse modo de entender se coaduna até com a letra do texto legal, que classificou o impôsto como de extinção, expressamente, parece-me que até por êsse argumento se deve aplicá-lo a tôdas as extinções verificadas depois da promulgação do Decreto n.º 5.458.

Do exame dêste caso particular, podemos concluir, generalizando, que nada impede, no nosso sistema legal, que a lei tributária mande aplicar, na apuração dos impostos de transmissão *causa-mortis* devidos, a lei vigente à data em que o pagamento venha a realizar-se.