

PROBLEMAS DA PARTILHA TRIBUTÁRIA

CASTRO NUNES

Ministro do Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO : *A partilha tributária e a competência concorrente — Em que consiste a competência concorrente — Será possível convalidar judicialmente, por deslocamento para a competência concorrente, o imposto criado como privativo? — Contribuição de melhoria — O direito financeiro e o direito comum — Em que termos deve ser entendida a autonomia do direito financeiro — A transmissão fiscal e o seu conteúdo civil — O imposto de transmissão e os bens inalienáveis — A competência federal para tributar os atos da vida civil.*

As questões de impostos e, em particular, as derivadas da partilha tributária são as que configuram, na sua maior parte, as controvérsias constitucionais levadas aos tribunais. Não raro o Supremo Tribunal é chamado a deslindar tais questões, algumas de intrincada solução.

Sobre algumas já me tenho pronunciado; de outras tenho apenas notícia.

Não pretendo no curso deste artigo, escrito entre pilhas de autos que estão a reclamar a preferência da minha atenção, abordá-las todas, senão discorrer sobre as que me vierem à mente e que me parecerem mais interessantes ou de maior relêvo constitucional.

Nem tenho o propósito de esgotar o assunto, que é complexo e vastíssimo, senão o de provocar o exame dos doutos que, com melhores luzes, possam partir destas observações para maiores estudos, que o assunto está reclamando. Creio mesmo que seria útil passar em revista todo o sistema tributário da Constituição — empreendimento que não estaria nas minhas forças por vários motivos, a começar pelo tempo. Só assim, balizando cuidadosamente as craveiras ou categorias da partilha tributária, seria possível pôr termo ao caos que vai, dia a dia, tomando proporções maiores, por efeito da exploração pelos Estados de fontes de receita que vão sendo ampliadas e deturpadas, não raro com sacrifício da União, cujas possibilidades de receita precisam crescer e prosperar em nível mais alto.

Toda Constituição é flexível no plano da interpretação. Via de regra ela comporta muito mais do que se expressa no texto. De modo que o legislador fiscal dispõe em regra de poderes amplos na exploração das fontes, poderes que, todavia, não são ilimitados, porque se teria então desconhecido a discriminação mesma; e que precisam ser *inteligentemente compreendidos e exercidos*.

Mas nem sempre isso acontece.

Os fiscos estaduais não se confinam nas suas categorias, excedem-nas nos desdobramentos que se permitem. E quando ajuizada a cobrança, operam estrategicamente um recuo, deslocando o assento do imposto para a competência concorrente.

Não desconheço as aperturas em que neste momento se encontram os Estados, privados quase do imposto de exportação por efeito da guerra e, no tocante a alguns, pela evasão decorrente da saída do produto pelos portos de outro Estado, configurando-se assim uma situação que OTO PRAZERES descreveu sob o sugestivo título de "A intranquilidade tributária dos Estados".

Mas êsses aspectos, alguns transitórios, outros alheios à indagação constitucional, ainda que dignos de atenção no exame em concreto, tão certo é que a exegese constitucional é eminentemente *política*, nem sempre serão decisivos na solução das espécies.

Um ligeiro apanhado dêsses problemas não me parece inútil, porque servirá, ao menos, como contribuição para assentar algumas idéias numa visão de conjunto das controvérsias.

A interpretação, para não ser empírica, precisa situar-se num quadro de idéias, adotando pontos de partida que levem a uma orientação uniforme na solução dos casos concretos. Eis o objetivo destas observações, meras observações que me animo a escrever, apressadamente, acudindo ao convite do meu distinto colega e amigo Dr. CARLOS MEDEIROS SILVA, para a *Revista de Direito Administrativo*, a ser editada pelo DASP, sob sua competente direção.

A partilha tributária e a competência concorrente: — Não é fácil, muitas vezes, identificar como pertencente a essa ou àquela categoria, entre as mencionadas na repartição constitucional, um dado imposto. O exame terá de assentar em dados a colhêr no direito comum e no financeiro, para medir-se a craveira da cédula. E, verificado que a excede, que nela não pode ser enquadrado, o problema se resolve na declaração da inconstitucionalidade do tributo, a menos que se possa admiti-lo na competência *pro-indiviso*, o que terá de depender da verificação de não pertencer a outra entidade federativa e, se esta fôr a União, de, pelo menos, não ter sido por esta esgotada a fonte tributária que lhe pertença privativamente.

Tal o caso recente do impôsto de sub-rogação de bens inalienáveis exigido em S. Paulo a título de transmissão e examinado em plenário sob esse aspecto e do ponto de vista da sua placitação como impôsto avulso, conclusão afinal admitida, não obstante as reservas com que alguns dos meus eminentes colegas encararam a colocação da controvérsia no plano constitucional. ¹

Não raro o impôsto questionado é uma extensão do tributo consentido ao Estado ou por êste exigido com base em leis antigas ou que terão reproduzido disposições de pacífica aplicação, mas que já hoje não encontram base na Constituição.

Assim é que a antiga Constituição, a de 91, dava aos Estados o impôsto de transmissão *intervivos* sem distinguir se móveis ou imóveis os bens. A de 34 e bem assim a atual restringiram a tributação estadual à propriedade *imóvel*. Daí resulta que escapa hoje à competência estadual tributar a transmissão de bens móveis, sendo declarada inconstitucional a lei paraense que sujeitava a impôsto de transmissão a venda de embarcações, nos termos do voto do relator, ministro ANÍBAL FREIRE, e do meu, com revisor. ²

Não foi possível, então, admitir como impôsto avulso o tributo criado como privativo, porque previsto na lei federal do sêlo o impôsto proporcional sôbre móveis.

O caso do impôsto de sub-rogação, recentemente julgado, é mais interessante.

Como tive ocasião de mostrar no meu voto de relator, a sub-rogação em si mesma é apenas a remoção do vínculo, que grava uma coisa, para outra adquirida com o seu produto, para substituí-la no patrimônio do titular gravado. Pressupõe duas alienações tributáveis a título de transmissão: a venda do bem gravado e a compra, com o produto, do que o substitui.

O impôsto de transmissão relativo a ambas as alienações, à venda e à compra, terá sido pago — e isso mesmo está expresso na preceituação fiscal. Exige-se, porém, além dêles, o chamado impôsto de sub-rogação, *pela transferência*, não já da propriedade, mas do *ônus*.

Impossível é identificar como de transmissão essa mera remoção de ônus.

No entanto, vem desde o Império crismado como de transmissão o velho impôsto colonial.

Não existia no ementário dos impostos coloniais nenhum impôsto com essa qualificação. O que havia era o impôsto de *sisá*, ou meia *sisá* dos escravos, o de compra e venda de embarcações, o de heranças e legados, o de dispensa das leis de amortização, o de

¹ Rec. Extraordinário n.º 4.854, sessão de 20 de setembro de 1944.

² *Diário da Justiça*, 10 de março de 1942.

sub-rogação de bens inalienáveis por apólices da dívida pública etc. *

Leis de 1867 e seguintes englobaram todos êsses antigos direitos sob a rubrica, só então oficializada, de *impostos de transmissão*, abrangendo a transmissão *causa mortis e intervivos* e alcançando quaisquer bens, móveis ou imóveis.

Eram impostos, todos êles, do Centro, do que resulta que o erro de técnica no classificar como de transmissão de propriedade o imposto de sub-rogação seria inócuo, porque a qualquer título poderia a lei exigí-lo, explicando-se assim a ausência de qualquer controvérsia, de que eu, pelo menos, não tenho notícia.

Aliás, no sistema do Contencioso Administrativo, vigorante no Império, não teria a indagação ressonância nos tribunais.

A Constituição de 91 tomou a cédula imperial em bloco e passou-a para os Estados: "impostos sobre a transmissão da propriedade".

Pareceu a BARBALHO e a outros, que o repetiram, que todos os impostos que vinham do Império sob essa denominação pertenceriam aos Estados. E êstes, ou alguns dêles, incluíram em suas receitas o velho imposto de sub-rogação que só recentemente teve a sua legitimidade discutida e aliás repelida como imposto *privativo*, ainda que admitido como avulso, até que a União use do seu direito de tributar o provimento forense, que é a remoção judicial do ônus.

Outro exemplo, o do imposto sobre transações (tomada esta palavra no sentido de ajuste ou convenção), também exigido em S. Paulo, como tributo suplementar do de vendas e consignações, no caso em que o vendedor não seja comerciante ou produtor.

E' uma corruptela do imposto privativo, que se procura estender a casos não refigurados no assento constitucional.

A hipótese chegou ao Supremo Tribunal, mas em caso de empreiteiro que, fornecendo materiais, é comerciante, segundo tenho entendido, razão pela qual não pronunciei a inconstitucionalidade da imposição, porque admissível na espécie.

Procede-se, assim, à vista dêsses exemplos, por assemelhação, estendendo-se o imposto privativo a relações jurídicas ou econômicas que ultrapassam a craveira, de seu natural definida e definível, de cada categoria.

Surge, porém, aqui, outra indagação: os impostos, excedentes da categoria, sendo da mesma natureza, entram na competência concorrente?

Cumpré examinar em que consiste, o que pode abranger essa competência indefinida, completando, aliás, o meu estudo a propósito da *bitributação*.⁴

3 PERDIGÃO MALHEIROS, *Manual do Procurador*, § 525.

4 *Revista Forense*, vol, 91, págs. 5 e segs.

Em que consiste a competência concorrente : — Partilhadas as fontes tributárias, ficou admitida a existência ou possibilidade de outras, que foram deixadas ao alcance dos Estados e, por força de compreensão, da União, a quem caberão elas em definitivo, pois que reservado lhe ficou o poder de cassar o tributo estadual.

Na verdade, porém, essa possibilidade é, praticamente, muito reduzida.

O legislador constitucional repartiu o que havia de aproveitável, os impostos conhecidos e mais recomendados na exposição do direito financeiro e no direito positivo de cada país.

O que sobra dessa enumeração é quase nada. Afora o impôsto de *capitação* (*poll tax*), condenado por injusto e anti-econômico, não me ocorre de momento nenhuma outra espécie tributária autônoma e definida.

O que há, ou pode haver, são as sobras de cada categoria, os claros deixados pelo legislador na exploração da cédula. São impostos que se insinuam nos interstícios desta ou daquela cédula, tomando um lugarzinho vago no campo de incidência do privativo.

Via de regra êsse imposto será da União, porque muito mais ampla do que se supõe a sua competência para tributar os atos da vida civil, como veremos adiante.

Mas pode ocorrer a hipótese de não caber na competência privativa da União ou, o que vai sucedendo, de omissão por parte desta, deixando, assim, claro, que poderá ser preenchido, *si et in quantum*, pelo Estado.

Será possível convallescer judicialmente, por deslocamento para a competência concorrente, o impôsto criado como privativo? : — É freqüente entrincheirar-se o fisco acionado na competência concorrente para salvar o impôsto que sente mal equilibrado na competência privativa.

Objeta-se que a solução pela afirmativa importaria em placitar todos os abusos, admitidos de antemão quaisquer desvios ou desdobramentos que os fiscos estaduais entendessem de dar às categorias definidas do seu quadro tributário e praticamente reduzida a letra morta a discriminação constitucional. Acrescenta-se ainda que o impôsto criado como privativo não poderia ser conferido com o federal correspondente para os efeitos da bitributação, sem a *prévia* declaração da sua inconstitucionalidade, daí resultando que o contribuinte não poderá representar ao Conselho Federal ou ao Presidente da República, nem qualquer desses órgãos poderá exercer a sua atribuição constitucional, sem que os tribunais declarem que o impôsto questionado não cabe na competência privativa, porquanto as questões derivadas da partilha tributária são de índole judiciária, escapando, assim, àquela jurisdição política.

No entanto, o Supremo Tribunal tem admitido, com o meu voto, o convalidamento do impôsto na competência indivisa, com a prévia declaração de incabível na categoria que serviu de assento à sua criação, o que importa em declará-lo *inconstitucional* como *privativo*, ainda que admitido na competência comum enquanto não utilizada esta pela União.

A solução, embora arredia do rigor teórico, que seria a declaração *tout court* da inconstitucionalidade, com a reserva assegurada ao fisco de o criar de novo como impôsto avulso, justifica-se no plano dos julgamentos em matéria constitucional. cuja índole política confere aos tribunais certo elastério no apreciar as hipóteses.

Um impôsto antigo, sempre admitido na categoria, criado como privativo, embora excedente da craveira constitucional, pode convalidar-se como avulso, se possível fôr enquadrá-lo na competência concorrente, isto é, se não colidir com impôsto de outra entidade, também conferido privativamente.

Evita-se dêste modo a repercussão que pudesse ter na arrecadação financeira a cessação inopinada de uma fonte de receita e a restrição do impôsto pago de longa data.

Essa placitação é precária, não exprime a titulação do impôsto questionado na órbita local.

A autoridade da coisa julgada é diversa, conforme se trate, ou não, de impôsto criado no uso da competência privativa ou com base na concorrente. Ou, mais precisamente, nesta segunda hipótese não haverá mesmo coisa julgada, de vez que, repetido o impôsto pela União, estará automaticamente cassado o tributo estadual pela prevalência do federal, por efeito da bitributação, que, então, se verificará. ⁵

Ao inverso disso, o impôsto criado no uso da competência privativa será para o Estado (o mesmo se dirá do município ou da União) um impôsto que, julgado constitucional pelo Supremo Tribunal, lhe pertence a título definitivo (ressalvada apenas a aplicação do art. 96, parágrafo único, *não peculiar às leis de impostos, se federal fôr a lei declarada inconstitucional*).⁶

Dessa distinção decorre que não tem os mesmos efeitos o julgamento da constitucionalidade do impôsto por êsse ou aquêlê fundamento. Se fôr havido como constitucional com base na competência, concorrente, valerá *si et in quantum*, será uma validade *precária*, porque será cassado, logo que repetido na receita da União,

⁵ Ainda aqui se vê que, verificada a dupla imposição pelo uso que de uma fonte indivisa fazem um Estado e a União, a questão não será da órbita judiciária, porque o julgado que houvesse por constitucional o impôsto teria de ser necessariamente desconhecido pelo órgão político competente (Conselho Federal, Presidente da República) para remover o fato da repetição ou dupla taxação. (Meu estudo sobre "Bitributação e competência judiciária", na *Revista Forense*, vol. 91, págs. 5 e segs.)

⁶ Veja-se o meu livro *Teoria e Prática do Poder Judiciário*, Introd., cap. IV.

pelo Conselho Federal e, enquanto inexistente este órgão, pelo Presidente da República.

Contribuição de melhoria : — Vem a propósito aludir a *contribuição de melhoria*, que poderá parecer, à primeira vista, um tributo da competência comum ou concorrente, daqueles que o art. 24 prefigura.

Sem dúvida é uma imposição que decorre da ação administrativa paralela da União, Estados e municípios; mas, por isso mesmo, pertinente a cada uma dessas entidades discriminadamente, porque correspondente à valorização que da obra pública realizada por qualquer deles tenha resultado para o imóvel.

Dela cogitava a Constituição de 34 no art. 124. Já então não seria propriamente um *impôsto*; mas uma taxa especial, autônoma, que o atual texto constitucional não expressa. Nem seria àquele tempo um tributo da competência comum ou *pro indiviso*, porque esta supõe o tributo sem destinatário prefixado na Constituição, ao passo que a contribuição de melhoria competia, como compete, à administração que houver valorizado, por efeito de obra pública, o imóvel, o que envolve um critério de discriminação que está pressuposto.

A competência suplementar é a que não comporta a determinação de um fisco titular do direito de taxar, do que decorre que será o primeiro que dêle usar. E leva necessariamente à *bitributação*, com o poder, reservado à União, de se apropriar em definitivo da fonte utilizada pelo Estado.

A contribuição de melhoria não comportaria a *bitributação*, como bem o salientou BILAC PINTO na sua excelente monografia: "Se o que determina a sua percussão é o benefício, onde haja dois ou mais benefícios distintos, haverá duas ou mais incidências da contribuição, sem que se possa cuidar de *bitributação*."⁷

Hoje, omissa a respeito a Constituição, não estará excluída, em idênticos termos, como *taxa* ao alcance dos Estados, municípios e União. Em S. Paulo, onde essa nova modalidade de taxação tem despertado mais interesse e que, inteligentemente explorada, pode fornecer às administrações públicas locais compensações que, além do mais, serão da melhor justiça fiscal, porque ao *lucro criado* deve corresponder o tributo como do *risco criado* nasce a reparação ⁸, em S. Paulo, o problema do seu possível assento constitucional foi examinado e encontrado na competência para *taxar*, correspondente aos *serviços* executados pelos Estados e municípios, do que dá notícia pormenorizada CARVALHO PINTO, reproduzindo trecho de pa-

7 *Contribuição de Melhoria*, pág. 14.

8 BILAC PINTO, *ibidem*, pág. 10.

recer de CIRILO JÚNIOR, em que se lê : “A atual Constituição enfeixou na imposição *taxa de serviços*, tanto a figurada taxa que remunera um serviço coletivo apurável, que é paga por todos quantos dêle se utilizam, como a figura da taxa de melhoria, que é paga pelo determinado número de pessoas a quem patrimonialmente aproveita a execução da obra pública”.⁹

O direito financeiro e o direito comum — Em que termos deve ser entendida a autonomia do direito financeiro : — A extensão ou medida de algumas das categorias da partilha tributária depende de normas e conceitos do direito civil, comercial etc., que estão, naturalmente, pressupostos. Isso ocorre, particularmente, no tocante ao impôsto de transmissão, ainda que não sejam essas as únicas hipóteses.

A diferenciação dos impostos por entidades federativas diversas gera um problema que nos Estados do tipo unitário, como a França, inexistente.

E surge então a indagação, já a florada no Supremo Tribunal, e que vem a ser : No uso da competência privativa, podem os Estados (e por igual os municípios) desconhecer ou deixar de observar as normas do direito civil, comercial etc.?

Na exposição teórica do assunto, a solução pela afirmativa, isto é, a possibilidade ao alcance da lei financeira de se afastar do direito comum está admitida. Mas essa é a solução em tese, no campo da doutrina.

Resta saber se, em face do nosso direito positivo, pode ser admitida sem as restrições que terão de decorrer do arranjo federativo. Se fôsse possível proclamar que o poder conferido para tributar envolve todos os poderes necessários ao melhor rendimento das fontes ou a exploração destas mediante os meios ou critérios preferidos pelo legislador fiscal — e nisso consiste o particularismo do direito financeiro —, aos Estados seria lícito identificar como de transmissão operações jurídicas que, de acôrdo com o Código Civil, não revistam êsse caráter. Tal o caso exemplificado do impôsto de sub-rogação e de tantos outros que, no curso dêste artigo, serão apontados.

É um aspecto que precisa ser examinado com atenção, porque há tendências e, mais do que isso, práticas legislativas que, à sombra de ensinamentos doutrinários mal digeridos, procuram justificação.

A matéria ficou magnificamente esclarecida entre nós por FRANCISCO CAMPOS, em parecer, quando Consultor Geral da República: “A autonomia do direito fiscal, diz êle, não exclui a existência de relações entre êle e o direito privado. São das mais es-

⁹ CARLOS ALBERTO A. DE CARVALHO PINTO, *Discriminação de rendas*, 1941, pág. 162.

treitas, íntimas e intensas as relações existentes entre os dois direitos. O direito fiscal, com efeito, ao estabelecer os impostos que incidem sobre a atividade dos cidadãos, ao invés de criar para essa atividade categorias próprias, limita-se a aceitar ou receber as categorias em que o direito privado a classifica. É o de que se convencerá quem percorrer as leis de impostos, nelas encontrando enumerados, como objeto de incidência tributária, a compra e venda, a locação de coisa ou de trabalho, o mútuo, a cambial, as diversas espécies de contratos, os títulos de crédito, operações, em suma, que elas especificam pelos nomes ou conceitos com que já foram configurados pelo direito privado.”

E acrescenta a seguir : “Quando, portanto, a lei fiscal se refere, como momento determinante ou criador do débito tributário, à propriedade, à venda, aos frutos, à sucessão, distinguindo-a em testamentária e *ab intestato*, ao penhor, à hipoteca, etc., não é a institutos de direito tributário que ela alude, mas a categorias de direito privado, por êste definidas e conceituadas”.

Reporta-se a seguir ao ensinamento de MIRBACH - RHENIEFELD, que transcreve, nestes termos : “Tôda vez que o direito fiscal cria institutos que não podem ser reduzidos ou assimilados aos do direito privado, a êles não se devem aplicar nem as normas, nem os princípios do direito privado; quando, porém, o direito fiscal, ao determinar o momento criador do débito tributário, se serve, para caracterizar a operação que tem em vista, de uma categoria ou de um instituto de direito privado, é indispensável recorrer a êsse direito para que se possa determinar, em cada caso concreto, se a operação de que se trata é precisamente aquela que o direito privado define e conceitua”. 10

Eis a verdadeira noção, as extremas razoáveis em que se contém a autonomia do direito fiscal.

Não se contesta possa o legislador fiscal (se para tanto tiver competência constitucional) modificar o direito comum, adaptando, pela forma que entender, os institutos do direito civil e comercial à incidência do tributo fiscal.

SÁ FILHO, em um dos seus eruditos pareceres, esclarece : “Normalmente a ciência das finanças pressupõe a existência dos institutos de direito privado, aceitando-os como são, na sua essência, ou mesmo alterando-os, para fazer sobre êles incidir a tributação; é uma ciência de superposição aos outros ramos do direito, segundo a observação perspicua de TROTABAS (*Science et Legislation financière*, 1933, pág. 4)”.

Mas, adverte : “Os tratadistas mais modernos, porém, não poderiam suspeitar que, entre nós, estivessem completamente inver-

10 Pareceres, 2.ª série, 1926, págs. 48-49.

tidas essas noções, de forma a ser o direito financeiro que dá origem a instituições completas de direito privado". 11

Não está, nem nunca esteve ao alcance do legislador estadual fazer tais alterações, modificando o direito civil e comercial mesmo no interesse da arrecadação fiscal.

Pode fazê-lo a União, e somente esta; mas, ainda assim, será preciso que o faça em termos que autorizem a aplicação da lei fiscal com sacrifício das normas do direito comum.

Tal o caso do impôsto de vendas e consignações que temos entendido ser cobrável no lugar da expedição da mercadoria ou da preparação do produto, porque assim o determina a preceituação federal que, dispondo sobre a expedição de duplicatas, considera consumada a venda, não pela tradição, consoante a regra comum, mas no lugar da expedição ou fabrico da mercadoria.

Aliás, a possibilidade da derrogação das normas de direito comum pela lei fiscal ficou admitida num desses julgamentos (ac. de 19 de maio de 1943, embargos no rec. ext.º n.º 4.470, de Minas Gerais), nos termos acima expostos, conforme se vê do voto do ministro OROZIMBO NONATO, que, apoiando-se na lição de TROTABAS e ERIC VANONI, focalizou mais diretamente esse aspecto da questão, declarando que no caso havia preceito fiscal dispondo em contrário ao direito comum, entendimento a que não aderiu o ministro FILADELFO, que ia além, aliás por fundamento diverso, não admitindo que a lei fiscal pudesse alterar a figura dos contratos civis para transmutar, *em contrário à Constituição*, o impôsto de vendas mercantis em impôsto de produção.

A transmissão fiscal e o seu conteúdo civil : — Em qualquer dos exemplos acima apontados não seria possível admitir que o legislador local modificasse as normas civis e comerciais pelas quais se governa a operação jurídica pressuposta. Assim, não lhe seria lícito ampliar o conceito de *mercancia* além dos termos pelos quais se define no direito comercial para exigir o impôsto de vendas mercantis em outras hipóteses; nem dilatar, além das possibilidades admitidas na lei civil, a noção de *imóvel* para legitimar o impôsto de transmissão sobre vendas de embarcações; nem prescindir da condição da *transferência* do domínio, ainda que desmembrado, nas operações jurídicas tributáveis sob a forma do impôsto de transmissão sobre imóveis.

O impôsto de transmissão supõe, de seu natural, um direito de propriedade que se transfere de uma para outra pessoa e, aliás, a própria denominação o indica na locução *inter vivos*, vale dizer — um que aliena e outro que adquire.

11 *Estudos de Direito Fiscal*, 1942, pág. 242.

O que é essencial é que as coisas sejam diversas. Assim, na enfiteuse, o desmembramento do domínio o reparte entre dois titulares, embora a mesma seja a coisa. De igual modo nas servidões, que se definem por um direito real na coisa alheia.

Em qualquer desses casos, existe uma titulação do domínio em pessoas diferentes, seja a título oneroso, seja a título gratuito, como nas doações, a que se equiparam certas situações jurídicas equivalentes, correspondendo à *transmissão fiscal* uma alienação que, pelos modos admitidos no direito civil, constitui o seu conteúdo jurídico. Nem basta à mera constituição de um *direito real* sem esse deslocamento, ainda que parcial, da propriedade da coisa para outra pessoa. Porque a transmissão fiscal supõe, como a *sis*a nas alienações a título oneroso, um contrato típico ou padrão, que é a compra e venda, girando em torno das equivalências as possibilidades consentidas ao legislador fiscal.

O melhor argumento, quando dúvida pudesse haver, estaria na própria Constituição ao prescrever que mesmo na incorporação de imóvel para formação de sociedade será devido o imposto de transmissão.

É conhecida a razão de ser desse dispositivo, que deu entrada no texto de 34 como réplica à jurisprudência que assentara não ocorrer *transmissão fiscal* na incorporação de bens feita a título de sociedade, não havendo, assim, propriamente uma alienação do bem conferido a um ente moral ainda *in fieri* e que continuaria, de certo modo, em comunhão societária com o subscritor, como acionista.

É uma exceção, e exceção que, para remover o obstáculo, se julgou necessário inserir na Constituição, inampliável, portanto, a outras hipóteses. É um caso, aliás, em que a velha regra *inclusio unius*... encontra razoável aplicação.

O imposto de transmissão e os bens inalienáveis: — Não se lembraram ainda os fiscos estaduais de tributar os patrimônios que não alienam, os bens de fundações, irmandades e outras associações que adquirem por testamento ou atos entre vivos imóveis com o fim de os conservar perpetuamente para uso próprio ou renda.

Ressalta dessa estagnação um prejuízo para o fisco, que sofre uma evasão do imposto cujo rendimento será tanto maior quanto mais frequentes as operações de compra e venda.

Na Europa é essa uma modalidade interessante dos *droits de mutation*. O exemplo clássico é o das corporações de *mão morta*, sobre cujos bens incide anualmente um imposto especial, tornado extensivo, na França na Itália, a associações religiosas, beneficentes ou de instrução, em que a destinação dos bens os retira praticamente do comércio.

Era a êsse mesmo pensamento que obedecia o antigo impôsto colonial de *dispensa das leis de amortização*, passado com impôsto de transmissão para o quadro tributário do Império. O de sub-rogação possivelmente se filia à mesma idéia, como compensação da inalienabilidade mantida por efeito da remoção do gravame.

Dei notícia dessa particularidade em voto que proferi, nos seguintes têrmos : 12

“É certo que, em outros países, os chamados *droits de mutation*, em França, e *imposta sui trasferimenti*, na Itália, aos quais corresponde o nosso impôsto de transmissão, comportam um impôsto complementar, que não é senão uma variante na forma negativa da operação jurídica da transmissão.

Como diz GASTON JÈZE, o que se tem em vista é tributar uma *não transmissão de fato*, e é o que ocorre com os bens das corporações de mão morta, e, por extensão, de outras associações, religiosas ou não, mas cujos bens, pela sua destinação, se tornam praticamente inalienáveis, operando-se, por consequência, um entrave à circulação da riqueza que o Estado procura remediar ou corrigir estabelecendo certo impôsto anual. Do mesmo modo na Itália, como informa GRAZIANI (GASTON JÈZE, *Cours de Science des Finances*, págs. 858 e segs.; GRAZIANI, *Scienza delle Finanze*, págs. 549 e segs.).

Mas em qualquer dêsses países, como, entre nós, ao tempo do Império, não existe diferenciação de competências tributárias, o Estado unitário enfeixa todos os poderes, dos quais pode usar para taxar a transmissão e do mesmo passo, para taxar a *não transmissão*, vale dizer : para lançar mão de qualquer expediente de política fiscal visando coibir o possível inconveniente da estagnação da riqueza imobiliária em certas mãos.

Terá sido essa a razão do impôsto colonial de sub-rogação de bens inalienáveis, e, mais expressivamente ainda, dos direitos de dispensa das leis de amortização (também incluídas na enumeração do Regulamento de 1869 sob a denominação genérica de impostos de transmissão), visando compensar, em benefício do fisco, a imobilidade dos bens de mão morta.

Mas isso só é possível quando o poder tributante dispõe sem limitação de todos os impostos sôbre a circulação das riquezas. É o caso, por exemplo, da França, onde o ato jurídico é taxado na sua formação sob a forma do sêlo do contrato (*droit de timbre*), nos atos subseqüentes do registro (*droits d'enregistrement*), na sua transmissão (*droits de mutation*) e, ainda, na sua imobilidade sob

a forma dos impostos especiais de mão morta e das associações em geral.

Entre nós, partilhadas as fontes tributárias e conferida aos Estados a taxação da transmissão *inter vivos* dos bens imóveis, não seria possível ampliá-la até ao ponto de atingir o oposto, que seria taxar a *não transmissão*, o que, aliás, equivaleria a sabotar, por via de impôsto, a inalienabilidade temporária que a lei civil admite”.

Seria especiosa a argumentação que pretendesse atribuir a mesma possibilidade aos fiscos estaduais, como impôsto complementar ou de compensação, corretivo da evasão que, de direito ou praticamente, possa resultar para os fiscos prejudicados na arrecadação do impôsto de transmissão.

Porque o fenómeno escapa à previsão da cédula privativa, que passaria a abranger, não só a transmissão, mas também a *não transmissão*, em contrário ao texto constitucional e aos ditames da lei civil, que supõe a *faculdade de não alienar* e admite os patrimônios clausulados.

Seria do âmbito da União na imposição dos atos regulados por lei federal.

A competência federal para tributar os atos da vida civil: — E’ problema novo, que apenas suscito, o da extensão da competência federal para tributar “os instrumentos ou contratos regulados por lei federal”. Não existia em face da primeira Constituição republicana, que não continha cláusula idêntica, limitando-se a reservar à União como aos Estados, em perfeita paridade, as *taxas de sêlo* sobre os atos emanados dos governos respectivos e negócios da sua economia.

O fato é, porém, que a União continua a não ir além do que ~~lhe facultava a antiga Constituição: não tributa os atos da vida civil senão sob a forma de sêlo, sem tributar a operação jurídica que o escrito apenas exterioriza.~~

A propósito do impôsto sobre transações em São Paulo, êsse aspecto da questão foi abordado nos pareceres que num e noutro sentido vieram a lume.

Assim é que COSTA MANSO, sustentando a legitimidade da cobrança daquele impôsto, argüido de exorbitante da órbita estadual porque incidente sobre ajuste ou convenções que são atos da vida civil ou comercial só tributáveis pela União, observou que a lei do sêlo supõe o escrito e a êste se limita sem alcançar o negócio ou o contrato: “Todos os regulamentos do sêlo... empregam as palavras instrumento, escritura, título, documentos, livros, diplomas, títulos, papéis.”

É certo que existe o sêlo pago por verba, sem aposição de estampilhas. Mas o que domina o sistema da lei é o ato na sua forma exterior, o instrumento e não o conteúdo do negócio.

Em sentido contrário, isto é, pela inconstitucionalidade do impôsto, opinaram MÁRIO MAZAGÃO e ANTÃO DE MORAIS. Este feriu o ponto, mostrando que a competência federal, mesmo em face da atual lei do sêlo, compreende o escrito e o negócio jurídico, correspondendo aos dois impostos franceses, de *timbre* e de *enregistrement*.

Vai além o eminente juriconsulto de tão brilhante atuação na mais alta Côrte judiciária de São Paulo. Para êle, a cédula federal corresponde mais ao impôsto francês de registro do que ao de *timbre*; e acrescenta que desde o Império as nossas leis fiscais lhe deram êsse alcance ou extensão: “O impôsto do sêlo tem o caráter do impôsto francês de registro, isto é, recai sôbre os atos e contratos e não sôbre os papéis em que se vazam. Já era assim no tempo do Império. O Decreto n.º 8.946, de 19 de maio de 1888, não deixa, a respeito, dúvida alguma, pois logo no art. 1.º declara que o impôsto do sêlo é proporcional e fixo e recai nos atos e contratos mencionados nas tabelas anexas. Também de atos e contratos é que cogita o art. 1.º do Decreto n.º 3.564, de 2 de janeiro de 1900. O Decreto n.º 17.538, de 10 de novembro de 1926, não difere: o art. 1.º, à semelhança dos diploma anteriores, não alude a *instrumentos* de *contratos*, senão apenas a *contratos* e *atos*. Finalmente, o vigente regulamento (Decreto n.º 1.137, de 7 de outubro de 1936) não taxa os *instrumentos*, como na França, mas, consoante se vê de seu art. 1.º, os atos, contratos e documentos”.

Tirava-se argumento do poder de taxar que, restrito em relação aos Estados aos “atos emanados dos seus governos e negócios de sua economia”, deixava implicitamente consentido à União tributar os alheios à economia local, e seriam aquêles sôbre os quais legislasse a União.

VEIGA FILHO *definia* então o impôsto federal do sêlo: “aquêle que incide sôbre todos os papéis, fórmulas e atos ou *transações* (nosso o grifo) *cuja validade é garantida por lei.*” 13

No mesmo sentido AURELINO LEAL: “As taxas de sêlo (denominação que, como já se viu, é viciosa) são o impôsto pago *sôbre todos os atos jurídicos* praticados, por pessoas naturais ou jurídicas, títulos de nomeação, papéis forenses e documentos civis etc.” 14

O âmbito federal ampliou-se no atual texto constitucional e por efeito da disciplinação legal de matérias até então da órbita estadual.

13 *Manual da Ciência das Finanças*, 1906, § 67.

14 *Teoria e Prática da Constituição*, vol. I, pág. 120.

Já se não fala em sêlo e muito menos em taxa. Dá-se à União (art. 20, I, let. e) o poder de “decretar impostos sôbre atos emanados do seu govêrno, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal”.

Assim é que os atos do processo, que eram do âmbito estadual, passaram a ser atos instrumentais regulados por lei federal. Aliás é êsse um aspecto que a propósito da controvérsia suscitada pelo ilustre CLODOMIR CARDOSO foi proficientemente examinado por HAHNEMANN GUIMARÃES em parecer como Consultor Geral da República, concluindo pela taxação federal.

Existem operações jurídicas que a União não tributa senão obliquamente, sob a forma do sêlo proporcional, como que receosa de ir além dos limites da sua competência. Assim, a transmissão de bens móveis. Outros estarão praticamente sem taxação, e tal é o caso do alvará mediante o qual se concede a sub-rogação de bens inalienáveis, sujeito ao sêlo fixo de fôlha.

Os negócios jurídicos reservados à taxação estadual são somente os mencionados na Constituição. É a transmissão por morte; é a transmissão de bens *imóveis* entre vivos; são as *vendas e consignações* realizadas por comerciantes e produtores.

O uso de cada uma dessas cédulas esgota-se para o Estado mas pode não se esgotar para a União. Se o Estado tributa a transmissão de um imóvel, não está a União impedida de tributar a *transcrição*, ato complementar ou que pressupõe a operação econômica sôbre a qual incidiu o impôsto estadual, mais inconfundível com a transmissão fiscal, visando fim diverso, que é a perfeição jurídica do negócio, e assim o decidiu o Supremo Tribunal, repelindo a identidade argüida dos dois tributos. 15 Se o impôsto visa corrigir a não transmissão ou imobilidade dos patrimônios, estadual já não será. Se a operação não é de comerciante ou produtor, será tributável, não, porém, pelo Estado. Se a operação jurídica envolve simples promessa de venda, haverá nisso uma alienação prometida ou virtual que, enquanto não realizada, será, apenas, um ato da vida civil intributável pelos Estados, aos quais todavia se vai consentindo, e com o *placet* do Govêrno Federal, essa demasia, sob o argumento, especioso, como na taxação dos patrimônios inalienáveis, de que as promessas dão lugar à evasão do impôsto, aliás apenas protraído para o seu momento próprio.

Tributar os atos da vida civil é intervir pelo impôsto na circulação da riqueza. Em outros países, o fisco nacional toma o ato

no seu nascedouro e vai até o termo final da operação jurídica, tributando o ato na sua forma exterior e no seu conteúdo econômico.

Esse conteúdo econômico é que ficou com os Estados, mas limitadamente às categorias expressas e ao que estas puderem razoavelmente comportar, sem ofensa ao direito comum. A competência remanescente para intervir nos fenômenos da circulação da riqueza, seja para fins meramente fiscais, seja para objetivos mais altos de política econômica, é da União.