IMPÔSTO DE SUB-ROGAÇÃO DE BENS INALIENÁVEIS — REVOGAÇÃO E CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

— Podem os Estados, valendo-se da competência concorrente, criar o impôsto de subrogação de bens inaliáveis. Êsse impôsto não se equipara ao de transmissão de propriedade, expressamente conferido, pela Constituição, aos Estados.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Francisco Coutinho Filho e outros *versus* Estado de São Paulo
Recurso Extraordinário n.º 4.854. Relator: Sr. Ministro
CASTRO NUNES

ACÓRDÃO

Vistos, etc.

Acorda o Supremo Tribunal Federal, em sessão plena, de acôrdo com os votos proferidos e constantes das notas taquigráficas, em não ser inconstitucional o dispositivo impugnado, voltando os autos à Turma, unânimente.

Supremo Tribunal Federal, 20 de setembro de 1944 (data do julgamento). — *Eduardo Espinola,* Presidente. — *Castro Nunes,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Castro Nunes (Relator) — Sr. Presidente, propuseram os autores a presente ação para que o Estado de São Paulo fôsse condenado a

lhes restituir o impôsto de sub-rogação de bens inalienáveis, que foram compelidos a pagar, em 1938 e 1939, com base no Decreto estadual n.º 8.255, de 23 de abril de 1937, nas importâncias mencionadas na inicial.

Alegam êles, em resumo, que êsse impôsto, rotulado como de transmissão, com êste se não confunde, sendo que o impôsto de sub-rogação de bens inalienáveis existiu em nosso antigo sistema tributário, na categoria de "velhos e novos direitos" do antigo direito colonial, tendo mesmo precedido ao de transmissão; que, após outras leis, que mencionam, passou a ter existência legal com assento no Decreto paulista n.º 5.101, de 7 de julho de 1931, o qual declarou devido o impôsto de sub-rogação, ainda que sob a denominação errônea de impôsto de transmissão; que, posteriormente, a Constituição de 16 de julho de 1934, não mencionando, na partilha tributária, tal impôsto, senão, tão sòmente, o de transmissão, conferido aos Estados, revogou aquêle Decreto; que igualmente a atual Carta Política dêle não cogita; que, entretanto, o Decreto estadual n.º 8.255, de 23 de abril de 1937, denominado *Código de Impostos e Taxas*, consolidando a preceituação legal vigente, incluiu entre os impostos arrecadáveis pelo Estado o de sub-rogação de bens inalienáveis, fazendo reviver o Decreto de 1931, cujo art. 2.º, n.º 10, declarava "devido o impôsto de sub-rogação de bens gravados de inalienabilidade, substituição fideicomissária ou ônus reais"; que, se o Estado, por ato da Interventoria, em 1931, podia criar tal impôsto, não o poderia fazer em abril de 1937, e por ato do Executivo, de vez que já reintegrado o Estado no gôzo da sua autonomia constitucional e separados os poderes, titulado o Legislativo nos seus órgãos próprios.

O exame da matéria situa-se em face do preceituado nas Constituições de 34 e de 37, sob a alegação de incompatibilidade dos decretos estaduais de 1931 e de 1937 com as duas Constituições supervenientes.

A ação foi julgada improcedente na primeira (fls. 69) como na segunda instância (fls. 111-112), sendo interposto o presente recurso extraordinário com fundamento na alínea *c* (art. 101, III) arrazoado por ambas as partes,

A recorrida levanta a preliminar da intempestividade do recurso.

O parecer da Procuradoria Geral da República é o seguinte:

"1. A recorrida levanta uma preliminar de interposição tardia do presente recurso (fls. 121).

Essa preliminar, porém, parece-nos improcedente, pois, publicado a 11 de março o acórdão de fls. 111 (v. fls. 112), dia 16 foi domingo e, assim, só a 17 terminou o prazo legal de cinco dias.

Ora, a 17 deu entrada a petição do recurso extraordinário (fls. 113).

2. O recurso é cabível, com apoio na invocada alínea *c* (fls. 113), pois os recorrentes contestaram a validade de lei local em face da Constituição, e o acórdão de fls. 111 julgou válida a lei impugnada.

3. *De meritis*, pelos fundamentos do citado acórdão, que são jurídicos, opinamos seja negado provimento ao recurso.

Distrito Federal, 4 de setembro de 1941. — *Luiz Galloti*, Procurador da República.

Apresentando êste relatório perante a Turma, pronunciei-me desde logo sôbre a preliminar e, a seguir, tratando da argüição de inconstitucionalidade, proferi o seguinte voto (fls. 137 e 114):

"Improcede a preliminar da interposição a destempo, conforme esclareceo o parecer da douta Procuradoria Geral, pois que, publicadas oficialmente as conclusões do acórdão a 11 de março, foi o presente recurso extraordinário interposto a 17, tendo sido 16 domingo.

O recurso é manifestamente cabível, com assento no inciso *c*, de vez que, argüído de inconstitucional o impôsto exigido pelo Estado, em face das Constituições supervenientes de 1934 e 1937, o Tribunal de Apelação não atendeu à argüição, validando a cobrança.

Surge aqui uma indagação preliminar já debatida, certa vez, em sessão plena, indagação que sou forçado a renovar para que possamos resolver se o caso deve ser levado ao Tribunal Pleno ou se podemos decidir da arguída inconstitucionalidade em julgamento da Turma.

Trata-se de saber, como se vê da exposição do caso, se os decretos estaduais postos em confronto com as duas Constituições que lhes sobrevieram, devem ser tratados como inconstitucionais (ou constitucionais, conforme entendeu o ilustre Tribunal estadual) ou como meramente *revogados* ou não, de vez que anteriores às duas Cartas Políticas.

Como viram os eminentes colegas, o problema está pôsto nestes têrmos: o Decreto de 1931, da Interventoria, criou o impôsto de sub-rogação. Podia fazê-lo (e até aí vai o recorrente), por isso que cumuladas no Interventor as funções executiva e legislativa. Não se argúi dito decreto de incompatível com a Constituição de 91.

O que se diz é que aquêle decreto, incensuràvelmente cabível na órbita do interventor, incompossível tornou-se após o advento da Constituição de 16 de julho de 1934, daí decorrendo que, em abril de 1937, quando o Executivo do Estado expediu o Decreto n.º 8.225 (Código de Impostos e Taxas), consolidando a preceituação dita vigente, já estava revogado o decreto de 1931, insubsistente, por igual, em face da Carta de 10 de novembro de 1937.

Já tive ocasião de dizer, em voto proferido em Tribunal Pleno, que, *data venia* do entendimento contrário, aliás generalizado, quer na exposição doutrinária, quer na jurisprudência, não vejo razão para tratar diferentemente a lei arguída de incompatível com a Constituição, pelo só fato de sua anterioridade.

Reconheço que tem sido e sempre foi preponderante êsse entendimento, aliás com apoio na lição autorizadíssima de JOÃO BARBALHO, que terá conduzido a exegese a estabelecer a distinção fundada na anterioridade da norma.

E assim sempre ou quase sempre o entendeu o Supremo Tribunal, tratando como lei *revogada* a norma anterior à Constituição e dita com esta incompatível, arredada assim a equação da inconstitucionalidade.

Existiria mesmo uma razão superior para justificar êsse modo de ver, argumento que jamais vi formulado no exame da matéria, aliás não controvertida e com escassos elementos de informação.

É que sòmente as leis posteriores a uma dada Constituição gozam da *presunção de constitucionalidade*, porque de supor-se, na teoria da elaboração legislativa, todo cuidado no exame daquela, exame ainda presumìvelmente renovado na chancela da sanção. Daí decorre, por via de conseqüência, que as normas anteriores são, ao revés, presumidamente *inconstitucionais*,

porque elaboradas em consonância com um regime ou uma ordem de coisas que se extinguiu.

Seria êsse, ao meu ver, o argumento mais sério à tese que sustento e que antecipo como objeção possível, embora jamais levantada.

Mas, ainda assim, não o tenho por decisivo; porque me parece claro que êle por si só não suprime ou exclui o problema constitucional, pelos motivos que direi adiante. Terá apenas o alcance irrecusável de, no exame da controvérsia, não atribuir à norma anterior a *imunidade relativa*, que é a presunção da constitucionalidade, o que não basta, evidentemente, para não tratar como de indagação de constitucionalidade a norma apontada como incompatível com a Carta Política superveniente, de vez que umas e outras são, por igual, leis do país.

É de notar que também os atos do Poder Executivo, quando atacados em Juízo, não gozam daquela presunção, como é pacífico no exame da matéria; e, não obstante, são declarados inconstitucionais, como, aliás, está expresso no art. 96 da Constituição.

Ouso dizer que, em boa técnica, uma Constituição não revoga leis. Constituição e leis, pelo menos no sistema das chamadas Constituições rigidas, são preceituações de nível ou hierarquia diferente. O problema da inconstitucionalidade é um problema de hierarquia de normas, a ser resolvido pela prevalência da lei de graduação superior, que é a Constituição.

A teoria da ab-rogação das leis supõe normas da mesma autoridade ou hierarquia. Quando se diz, com assento no Código Civil, que a lei posterior revoga, ainda que tàcitamente, a lei anterior, supõem-se, no cotejo, leis do mesmo nível.

Mas, se o conforto se situa em face da Constituição, o intérprete está diante de um desnível, que é precisamente o que caracteriza a declaração da inconstitucionalidade, problema de direito público, de técnica peculiar, desconhecido ou inadmitido em muitos países, como o era entre nós até a Constituição de 91.

A Constituição, no art. 183, mandando que continuem em vigor "enquanto não revogadas", as leis que, explícita ou implìcitamente, não forem contrárias a ela, supõe que tais leis, como, aliás, quaisquer outras, possam ser revogadas, mas evidentemente por outras leis, emanadas dos órgãos legislativos.

A revogabilidade está admitida, no plano da competência dos órgãos constitucionalmente aptos para legisferar, o que mostra que não ficaram revogadas pela Constituição posterior, ainda que se demonstre que contrariam, explícita ou implìcitamente, disposições constitucionais, mérito da incompossibilidade argüida.

É certo que, entre nós, mais se acentua nos últimos tempos o tratamento pela ab-rogação das leis anteriores, depois que na Constituição de 34 deram entrada no texto normas de direito civil, comercial, etc., trazendo modificações à disciplinação de tais matérias na preceituação anterior.

Invadindo a esfera do direito privado, disciplinando matérias peculiares ao âmbito das leis ordinárias, o constituinte saiu da sua órbita própria, obedecendo a inspirações que estavam ao seu alcance, irrecusàvelmente, e possì-

velmente justificáveis no rumo de tendências conhecidas no tocante à técnica da elaboração das Cartas Políticas.

A colisão dessas normas, introduzidas no texto constitucional, com as do direito anterior na sua disciplinação legal era, em certos casos, tão flagrante que o problema da indagação constitucional terá parecido inútil, supérfluo, descabido.

Considere-se, porém, que a *flagrância* da incompatibilidade da norma anteriormente de base legal com a norma constitucional, a que se promovera aquela, não bastaria para excluir a indagação de constitucionalidade, porquanto não será a facilidade maior ou menor da solução que modificará os têrmos do problema.

Considere-se, por outro lado, que nem sempre a argüida incompatibilidade tem a evidência de uma ab-rogação expressa exigindo, muitas vêzes — e o caso dêstes autos o atesta — esfôrço de indagação, prefigurando um problema de solução controvertida e controversível.

Considere-se, ainda, além de outros motivos que, com base na Constituição mesma, poderiam ser arrolados para excluir a desigualdade do tratamento, que nos dois casos de recurso extraordinário (letras *b* e *c*) em que se focaliza o problema da vitalidade constitucional das leis da União e dos Estados, aquela distinção seria uma atitude de arbítrio do intérprete, sem base nos textos e nas razões conhecidas que informam o apêlo extraordinário, que em ambas as hipóteses supõe a *validade constitucional* controvertida, e não o problema de direito intertemporal (hipótese diversa e particularizada no texto constitucional) a que se reduz a questão da vigência das leis no tempo.

Quero ainda salientar que a questão tem hoje um alcance prático maior do que outrora, sob as anteriores Constituições. Em primeiro lugar, tendo-se em consideração o disposto no art. 96, parágrafo único, da Constituição, quando permite ao Parlamento validar a lei declarada *inconstitucional*, atribuição que se há de entender restrita aos têrmos do seu enunciado, e que estaria limitada pelo entendimento adotado de que as leis anteriores, que a Constituição manda que continuem em vigor até serem ab-rogadas, e que podem ser, tanto quanto as posteriores, "necessárias ao bem estar do povo, e à promoção e defesa de interêsse nacional de alta monta", não se incluem entre as declaradas *inconstitucionais*, senão apenas *revogadas*, com a conseqüência de não estar ao alcance do Parlamento *revalidá-las*, resultando daí para as leis anteriores e para as decisões judiciais que as tenham apreciado, uma intangibilidade de que não gozam hoje as posteriores à Constituição e as decisões judiciais que lhes tenham pronunciado a inconstitucionalidade.

Em segundo lugar, o alcance prático da diversidade de tratamento se revela neste mesmo julgamento, por efeito da divisão do Tribunal em Turmas. Se não é de problema constitucional que se trata, podemos decidir da argüição; mas se o problema é de indagação constitucional, pois que teremos de resolver se é constitucional ou não o impôsto de sub-rogação não mencionado na partilha tributária, mas pleiteado com base na competência concorrente — a solução escapa à nossa alçada.

Proponho, assim, a remessa ao Tribunal Pleno.

Existe, todavia, no caso presente, uma particularidade que devo salientar e que favorece a remessa proposta, mesmo sem necessidade de aderirem os eminentes colegas ao meu ponto de vista.

E que a controvérsia está posta na tela da discussão sob o argumento de não ser o tributo questionado impôsto de transmissão; e nesse caso, estabelecendo-o, em 1931, o Interventor, sob tal rubrica, já não seria constitucional, de vez que inalterada pela lei orgânica do Govêrno Provisório a Constituição de 91, no tocante à partilha tributária.

Por outro lado, o Código de Impôsto e Taxas, que é de abril de 1937, consolidando aquêle decreto, é anterior à Carta de 37, mas posterior à de 34, em cuja vigência foi expedido.

Daí resulta que o exame da questão se situa *entre Constituições*, ainda que predominantemente em causa o decreto estadual de 31, em face das Constituições de 34 e de 37, nos têrmos em que põem a indagação os recorrentes.

As questões constitucionais a resolver são as seguintes: 1.ª, se o impôsto de sub-rogação criado por decreto do Interventor, em 1931, como impôsto de *transmissão inter vivos*, se enquadra nessa categoria tributária; 2.ª, na hipótese de solução negativa, se pode ser admitido como oriundo da competência comum ou concorrente; 3.ª, se podia o Executivo estadual, em abril de 1927, quando já separados os poderes, criar o impôsto, com base na competência partilhada, ou na outra".

O Sr. Ministro Filadelfo Azevedo expendeu o seguinte voto (fls. 145 a 146):

"Em geral custo a me render à proposta de se mandarem os autos ao Tribunal Pleno, quando o nosso julgamento dá ensejo a embargos, de que aquêle conhecerá. Penso, assim, que a presente questão pode ser julgada pela Turma, independente do aspecto da constitucionalidade, porque a parte, afinal de contas, admite que o impôsto pudesse ser lançado, quer no regime da Constituição de 1934, quer no regime da Carta Constitucional de 1937. O que ela alega é que o impôsto não foi criado no regime da Constituição de 1937, dando à expressão "criar" interpretação rígida, porque entende que para se criar um impôsto há mister um ato novo. Eu, porém, entendo que "criar" envolve não só o impôsto novo, como aquêle que já existia anteriormente, prescindindo de nova imposição.

Assim sendo, a questão não é em rigor de constitucionalidade.

A parte diz que em 1937 o Estado podia criar o impôsto, por ser omissa a Constituição, como também o podia fazer em 1934: enquanto a União não estabelecesse o mesmo tributo acarretando bitributação, o Estado poderia adotá-lo, embora tivesse de restituir uma parte ao govêrno central. A recorrente, que isso admite, apenas acha que, não existindo um ato novo de criação do impôsto, necessário, quer em 1934, quer em 1937, não é êle pràticamente devido.

Não há, pròpriamente, uma questão constitucional a deslindar precìpuamente".

Sr. Ministro Aníbal Freire assim se pronunciou (fls. 141):

"Nunca fui partidário de remeter, desde logo, os autos para o Tribunal Pleno, a fim de ser discutida a constitucionalidade. Desde, porém, que o Tribunal pleno tem de tomar conhecimento da hipótese, em embargos...

O Sr. Ministro Castro Nunes — A Turma não pode conhecer do recurso.

O Sr. Ministro Aníbal Freire — Se conhecêssemos, haveria embargos. Assim é melhor submeter a hipótese, desde logo, ao Tribunal Pleno".

O Sr. Ministro Laudo de Camargo votou no sentido de serem os atos remetidos ao Tribunal Pleno.

Assim, a decisão foi a seguinte: "Conheceram do recurso, unâninemente, e remeteram os autos ao Tribunal Pleno, para resolver sôbre a inconstitucionalidade argüida, contra o voto do Sr. Ministro Revisor, sendo lavrado o acórdão a fls. 151.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Castro Nunes (Relator) — A questão constitucional, pelo menos no seu principal aspecto, está em saber se o impôsto de sub-rogação pode ser admitido como impôsto de transmissão intervivos, e só assim estará na competência tributária dos Estados; e, na hipótese de solução negativa, se poderá ser placitado como oriundo da competência deixada em comum aos Estados e à União.

Existem de permeio outras questões de aspecto puramente legal ou de feição constitucional menos relevante.

O que, porém, domina o quadro e constitui a chave da solução é a possibilidade, ou não, de identificar como impôsto de transmissão o de sub-rogação ou de situá-lo na zona tributária não partilhada.

Outros aspectos aflorados na apresentação do caso são os concernentes ao assento legal do impôsto em questão. Não estão devolvidos a êste plenário e caberiam, como continuarão a caber, na competência da Turma. Dêles, portanto, darei apenas ligeira notícia, que servirá para melhor compreensão da hipótese na sua parte expositiva.

Assim, é que, segundo dizem os A. A., o impôsto de sub-rogação deu entrada na legislação do Estado em 1896, como impôsto ou modalidade do impôsto de transmissão, por via de um Regulamento, tendo sido, porém, legitimado o seu assento legal em 1910, pela Lei número 1.249, subsistindo daí por diante.

Em 1931, decreto do Interventor manteve-o, continuando a sua cobrança, que, aliás, não consta ter sofrido qualquer impugnação. Em 1935, já na vigência do texto constitucional de 34, nova lei, modificando o sistema tributário do Estado, cuidou do impôsto de transmissão, mas não mencionou o de sub-rogação. Em abril de 1937 o Código de Impostos e Taxas, expedido por decreto do Executivo, explicitou-o entre os impostos de transmissão.

Alega-se então, e nisso consiste o aspecto puramente legal do caso, que o Decreto-lei do Interventor, expedido em junho de 1931, terá sido revogado pela lei de 1935, de vez que omissa no tocante ao impôsto de sub-rogação, não podendo o Código de Impostos e Taxas, expedido posteriormente, suprir a omissão, a menos que se pudesse admitir a criação de impôsto por ato do Executivo.

Na verdade, a lei estadual de 1935 não explicitou ou não mencionou o impôsto de sub-rogação, que terá sido como incluído entre os de transmissão,

nos têrmos da preceituação anterior. O Código de Impostos e Taxas, conforme observa a Fazenda, se limitou a consolidar as disposições preexistentes do direito tributário, sem nada inovar. De modo que, enumerando os casos de incidência do impôsto de transmissão entre vivos, incluiu a hipótese, já prevista nas leis anteriores, do impôsto de sub-rogação.

Não é possível assim afirmar que por ato do Executivo se tenha criado tal impôsto, que não era novo na preceituação do Estado, mas preexistente e compreendido entre os de transmissão como modalidade dêste.

A questão constitucional estará em saber se é possível admitir essa idêntidade condicional, problema que, como disse, não é peculiar a nenhuma das três Constituições republicanas, senão comum a tôdas elas, de vez que a sua solução dependerá da possibilidade de ser admitido como de transmissão o tributo questionado.

Seu primeiro assento legal no Estado terá sido em 1910, renovado em 1931 por decreto do Interventor consolidado no Código Tributário de abril de 1937, ainda na vigência da Carta Federal de 34, o que mostra que o problema se situa em face dêsse texto como indagação anterior, tomado como ponto de referência o ato do Interventor e leis anteriores e como indagação posterior partindo do Código Tributário que, por sua vez, será anterior ao texto de 10 de novembro, em cuja vigência se realizaram, aliás, os pagamentos cuja repetição se pretende.

Eis a razão pela qual existe o problema constitucional na espécie, mesmo para aqueles que não dispensam o tratamento da constitucionalidade às leis anteriores à Constituição, opinião de que, *data venia,* tenho divergido pelos motivos já expostos.

O impôsto de sub-rogação de bens inalienáveis existia na legislação colonial, como o demonstra no seu excelente parecer, junto aos autos, o Professor MÁRIO MAZAGÃO. Não havia então o que mais tarde veio a chamar-se impôsto de transmissão. O impôsto de sub-rogação recaía sôbre a licença dada pelo Desembargo do Paço para alienação e substituição dos bens clausulados, atribuição que passou mais tarde para a Justiça comum.

Em 1867 e, mais precisamente ainda, pelo Regulamento de 1869, é que se adotou a denominação genérica de *impostos de transmissão* para os diversos impostos preexistentes, cujo elenco, segundo SOUSA BANDEIRA, era o seguinte: "Taxa de heranças e legados, sisa de bens de raiz, venda de embarcações nacionais e estrangeiras, novos direitos de dispensa das leis de amortização, direitos de habilitação de heranças, idem de insinuação de doações, idem de licença para sub-rogação de bens inalienáveis, por apólices da dívida pública, constituição de enfiteuse e subenfiteuse, cessão ou venda de benfeitorias em terrenos arrendados ou atos equivalentes". (*Novo Manual do Processo dos Feitos,* § 470.)

Todos êsses impostos, que vinham do período colonial, foram enfeixados sob a denominação de impostos de transmissão pelo Regulamento baixado com o Decreto n.º 4.355, de 17 de abril de 1869.

Sobrevindo a República, passaram para os Estados, por fôrça da Constituição de 91, os impostos *sôbre transmissão da propriedade,* sem discriminação, abrangendo òbviamente os *inter-vivos* e os *causa-mortis.*

Seriam os impostos, ou todos os impostos que sob essa denominação já vinham do Império? Ou sòmente aquêles em que existisse o pressuposto constitucional da *transmissão da propriedade?*

Para BARBALHO e outros comentaristas da Constituição "tôdas essas imposições ficaram para os Estados" (*Coment.*, art. 9.º, pág. 36).

AMARO CAVALCANTI não parece discrepar dêsse entendimento quando, ao examinar as fontes de receita dos Estados, inclui na categoria da transmissão *inter-vivos* a "sub-rogação de bens inalienáveis" (*Elementos de Finanças*, pág. 262).

Não tardou que os Estados, possìvelmente animados por essas opiniões autorizadíssimas expendidas na primeira década republicana, inserissem em suas primeiras leis tributárias o impôsto de sub-rogação como integrante do de transmissão entre vivos.

É curioso salientar que jamais se tenha contestado essa possibilidade. Compreende-se que ao tempo do Império não surgissem reclamações que, aliás, não teriam ressonância nos tribunais; porque os impostos ou quase todos os tributos tratados como de transmissão eram da renda geral, entre as quais o de sub-rogação, não havendo assim interêsse prático em suscitar a questão, de alcance meramente científico ou doutrinário.

Mas na República o problema da competência constitucional já existiria, e, entretanto, não me consta tenha sido suscitado. De modo que o impôsto de sub-rogação envelheceu nos quadros estaduais como de transmissão e chegou até aos nossos dias sem precedentes ou antecedentes de discussão de que eu, pelo menos, não tenho notícia.

A primeira dúvida, ao que suponho, terá partido em 1922 de um expositor do direito fiscal de São Paulo, o DR. EDMUNDO SOUSA QUEIRÓS, aliás Procurador da Fazenda nesse Estado, na sua excelente monografia *Impostos de transmissão de propriedade.* Diz êle: "A sub-rogação pode ser acompanhada por um ato translativo de imóvel, mas por si só não importa transmissão, senão ùnicamente deslocamento de ônus. Uma pessoa pode transferir os ônus de uns para outros bens, que se acharem já, no seu patrimônio. Já vi discutir-se se o impôsto de sub-rogação é de transmissão *inter-vivos* ou *causa-mortis*, quando não é uma coisa nem outra". E acrescenta: "A lei não devia ter colocado as disposições relativas a êste impôsto sob rubrica de impôsto de transmissão (pág. 19).

Realmente, a sub-rogação objetiva ou real, conhecida por sub-rogação de *coisa a coisa*, consiste apenas na remoção do vínculo que grava um imóvel para outro, liberando o primeiro; ou, como dizia PEREIRA E SOUZA, TEIXEIRA DE FREITAS e outros, "quando uma coisa toma o lugar de outra, é reputada, fica da mesma natureza, qualidade e sujeita aos mesmos encargos".

A sub-rogação em si mesma não constitui um ato translativo da propriedade ou de qualquer elemento desta, e isto decorre da sua noção mesma, de vez que tem por fim *conservar* no patrimônio do gravado o bem que foi alienado e se presume ter voltado com a mesma destinação.

A coisa é, materialmente, outra; mas, jurìdicamente, é a mesma por uma *fictio juris*, consoante a regra *pretium succedit in loco rei, et res in loco pretii* e, ainda, *subrogatum capit naturam subrogati*, o que significa que a coisa alienada *continua* no patrimônio ou *universitas juris* de que saiu e *conserva-se*

com a mesma destinação. (AUBRY ET RAU, *Cours*, vol. IX, § 575; PLANIOL, TRAITÉ, n.º 922; LACANTINERIE ET BARDE, *Obblig.* vol. II, 1.516; COLIN & CAPITANT, *Cours*, III, pág. 438; PEREIRA E SOUSA, *Dic. Jur.*, "sub-rogação").

O Código Civil, admitindo a sub-rogação, e o Processo, disciplinando o rito a seguir, supõem o instituto com a sua fisionomia conhecida de mera remoção, consentida pelo Juíz, dos ônus de uma para outra coisa, sem mudança do titular gravado que é o mesmo.

Não existe, assim, na sub-rogação, isolada das duas operações translativas que a condicionam, e são irrecusàvelmente tributáveis a título de transmissão, nenhum ato de alienação da propriedade que, nos têrmos da denominação mesma do impôsto, supõe um ato *inter-vivos*, vale dizer entre pessoas na posição de alienante e de adquirente, traço essencial que, nas diferentes modalidades em que menos ostensivo se apresente, terá de, necessàriamente, existir.

A própria Constituição fornece, no mesmo assento do impôsto de transmissão entre vivos, êsse critério pressuposto na transmissão fiscal. É quando considera como transmissão a incorporação de imóvel à formação de capital da sociedade.

É sabido que êsse dispositivo deu entrada no texto constitucional de 34 como uma réplica à jurisprudência que não via na versão de bens para a formação da sociedade uma verdadeira alienação, mas comunhão societária, incorporação a título de sociedade, e foi para cortar pela raiz êsse entendimento, aliás defensável de certo ponto de vista, que o legislador constituinte julgou necessário declarar que o impôsto de transmissão abrangeria também a alienação feita pelo subscritor ao ente *in fieri*, que seria a sociedade em formação.

É certo que, em outros países, os chamados *droits de mutation* em França, e impôsto *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 mais cujos bens, pela sua destinação, se tornam pràticamente inalienáveis, operando-se, por conseqüência, 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 seguintes, GRAZIANI, *Scienza delle Finanze*, págs. 549 e seguintes).

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 de sêlo do contrato (*Droit de timbre*), nos atos subseqüentes do registro (*droits d'enrigistrement*), 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, partilhada 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.

Mas não sendo de transmissão, poderá ser admitido o impôsto de sub-rogação na competência concorrente?

É o que pleiteia a Fazenda Estadual.

A essa possibilidade opõem os A. A., ora recorrentes, um argumento já repelido pelo Tribunal de Apelação e, a meu ver, acertadamente.

Dizem êles que, conferido o impôsto como oriundo da competência concorrente com o texto constitucional de 34, não o poderia fazer o Estado sem o repartir, nas proporções estabelecidas, com a União e o municipio onde fôsse arrecadado.

É bem de ver que o argumento é fraco, não só porque a inobservância dessa cláusula não levaria por si só a ilegitimidade do impôsto, senão sòmente ao reconhecimento do direito que viesse a ser reclamado pelos fiscos prejudicados à entrega sonegada, como ainda porque no próprio texto constitucional estava prevista a sanção, que seria substituir-se a União ao Estado faltoso para, por seus agentes, arrecadar o impôsto.

A sub-rogação é um ato da vida civil ocorrente na esfera judicial.

A competência da União para tributar os instrumentos ou contratos regulados por lei federal não iria além do alvará, que seria o instrumento da licença judicial, e êsse mesmo não está taxado na lei do sêlo, que se limita, no tocante aos autos forenses, ao sêlo fixo de um cruzeiro por fôlha.

Existe assim um claro na competência deixada em comunhão entre os Estados e a União e que está no alcance daqueles utilizar até que a União use de igual direito, hipótese em que então se verificará a tributação, com as conseqüências daí decorrentes.

Aliás os A. A. não contestam, antes o reconhecem com o Professor MÁRIO MAZAGÃO no seu parecer, que o impôsto de sub-rogação podia existir na competência cumulativamente ao tempo da Constituição de 91 como posteriormente, com a ressalva única da repartição do seu produto com a União e os Municipios.

É exato que o impôsto como privativo, e é o caso presente em que se trata de impôsto criado como de transmissão, como privativo deve ser julgado, ainda porque a transmissão do assento constitucional da criação importa, de certo modo, no cerceamento de um direito assegurado ao contribuinte, e tal é o de representar perante o Conselho Federal e, enquanto inexistente êsse

órgão, ao Presidente da República, denunciando a bitributação, só possível no âmbito da competência *pro indiviso*.

Mas seria um argumento de alcance meramente teórico, porque o interêsse do contribuinte estará em não pagar os dois impostos, o que só poderia decorrer, ou poderá ocorrer, quando a União usasse ou vier a usar do seu poder tributante.

A declaração da inconstitucionalidade supõe a impossibilidade irremovível de harmonizar o ato com a Constituição.

Essa impossibilidade existe, ao meu ver, para conservar no quadro privativo dos Estados o impôsto questionado. Não existe para adimiti-lo na competência remanescente, como impôsto avulso. Sôbretudo levando-se em conta a circunstância de tratar-se de impôsto antigo, arrecadado de longa data, em São Paulo e possìvelmente em outros Estados, sem impugnação — o que me leva a não o eliminar, embora corrigido, nos têrmos expostos, o seu assento constitucional.

Não dou pela inconstitucionalidade.

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O Sr. Ministro Filadelfo Azevedo — Sr. Presidente, na Turma fui vencido, por entender que a questão de constitucionalidade era no caso secundária, eis que se admitia que, mesmo sem o caráter de impôsto de transmissão, poderia o tributo estadual recair sôbre as sub-rogações, quer no regime da Constituição de 1934, quer no da de 1937. A meu ver o aspecto era secundário, embora pudesse ensejar eruditas exposições, como a que acaba de fazer o eminente Sr. Ministro Relator, investigando as origens do impôsto de transmissão, desde tempos coloniais, para apurar a entrada da sub-rogação e examinar se esta pressupunha, verdadeiramente, transmissão de propriedade. Para mim, aliás, quando o constituinte de 1891 fêz a repartição dos tributos, não atendeu rigorosamente a critério técnico, antes distribuiu entre a União e os Estados os velhos impostos, inclusive o de transmissão, como eram tradicionalmente percebidos.

Assim, o constituinte talvez não tivesse examinado o caso com critério técnico para concluir se a parte relativa à sub-rogação caberia de fato dentro da sisa.

Entendi, conforme expus na Turma, que, admitindo a parte afinal de contas pudesse o impôsto ser lançado sob outros rótulos, quer no regime da Constituição de 1934, quer no da Constituição de 1937, não havia mister apurar a inclusão impugnada. O que se alega essencialmente é que dito impôsto não foi *criado* no regime da Constituição de 1937, mas, como todos os outros, já preexistia e há muito estava criado.

O Sr. Ministro Castro Nunes (Relator) — O ponto central é saber se o impôsto de sub-rogação pode ser admitido como de propriedade.

O Sr. Ministro Filadelfo Azevedo — Para mim isso envolve, na espécie, mera questão doutrinária, embora relevante; a parte não nos pode fazer verdadeiras consultas a tal respeito, não se precisa dizer se está ou não incluído

no atual impôsto de transmissão para concluir pela legalidade de sua cobrança pelos Estados. Aquela é, *data venia*, uma questão acadêmica.

Passo a ler meu voto escrito sôbre a espécie.

VOTO

O Sr. Ministro Filadelfo Azevedo — Criado remotamente, achava-se o impôsto de sub-rogação incluído, desde 1867, na regulamentação geral de transmissão de propriedade, como se apura do parecer do egrégio Prof. MAZAGÃO e do artigo de CÂNDIDO DE OLIVEIRA FILHO, *in Revista do Direito*, vol. 99, pág. 241, quando o Poder Constituinte fêz, em 1891, a repartição de rendas entre a União e o Estado.

Ao distribuir, assim, o impôsto de transmissão aos Estados, a Carta de 1894 teria, a meu ver, de ser entendida no sentido de alcançar em bloco o que se achava disciplinado no mesmo instrumento, sob a rubrica única de impôsto de transmissão, sem que se justificasse uma discriminação minuciosa para separar as partes, porventura não assente em rigorosa transmissão de bens.

Não se deveria atribuir ao contribuinte exagerado rigor técnico ou fidelidade extrema a categorias de finanças ou de direito, antes o intuito de proceder a uma repartição genérica (*v. g.* PONTES DE MIRANDA, *Comentários às Constituições de* 1934, vol. 1.°, e de 1937, vol. 1.°, págs. 551-4).

Por isso, todos os Estados e o Distrito Federal, êste quando recebeu, em 1911, da União a cessão do dito impôsto, continuaram durante 40 anos a taxar as sub-rogações, embora quase sempre com avidez excessiva, prejudicando as transações e a si mesmo, segundo acabou reconhecendo a Edilidade dêste Distrito, reduzindo, em 1940, a 4 % a taxa de 12 %, pelo Decreto-lei n.° 2.110, de 1940, que, só êle, emancipou o tributo na técnica financeira.

Mas a discussão nesse terreno seria ociosa, porque os próprios recorrentes consideram válida a percepção no Estado de São Paulo do referido impôsto, incluído na regulamentação geral do de transmissão, embora esta não fôsse inerente à sub-rogação, ao tempo da Constituição de 1891, ainda que por fôrça do vazio que deixava o art. 12 livre à atividade tributária da União e dos Estados, a mesma validade, êles admitiram ao tempo do Govêrno Provisório, quando, em 1931, o Decreto n.° 5.101 manteve a imposição, só a excluindo com o advento da Constituição de 1934, que discriminava rigorosamente as duas espécies de transmissão *inter vivos* e *causa-mortis*, ao lado de acentuar que naquela se incluia a incorporação de imóveis ao capital de sociedade.

Se o Estado quisesse, porém, usar da faculdade consignada no art. 10, n.° 7, teria de *criar* por ato novo dito impôsto, dividindo-o, porém, com a União e os Municípios; ao revés, automàticamente ficara revogada a lei local anterior, na parte referente à sub-rogação.

Não me convenci, porém, do acêrto de tão rígida construção.

Assim como acontecera em 1891, a Constituição devia ser entendida em equação com o estado atual das leis vigentes e, portanto, embora sob maior discriminação, a sub-rogação continuaria incluída no impôsto de transmissão *inter vivos*, em cujas tabelas ordinàriamente figurava.

Também após 1891 não houve inovação ou *criação ab-ovo* do impôsto, acentuando os próprios recorrentes, a fls. 9, que apenas em 1909 fôra a sisa novamente regulamentada.

Assim, seria exigir grande rigor para que se lavrasse ato criador depois de 1934, devendo-se antes admitir a subsistência do velho impôsto sem solução de continuidade; muito menos pressupor uma revogação duvidosa.

A expressão *criar*, preferida no art. 10, VII, daquele pacto, não diferia da de *decretar*, usada no art. 8.º, I e II, ou da de *celebrar* acordos (art. 9.º), devendo em qualquer. caso prevalecer e prosseguir, em execução, os impostos e acordos preexistentes, sem necessidade de qualquer reiteração formal, continuando êles protegidos pelo mesmo ou diverso fundamento específico.

Quando, anàlogamente, na distribuição de poderes entre a União e Estados ou na fixação de atribuições entre o Executivo e o Legislativo se aludia a *legislar, fiscalizar, organizar*, etc., e até a *fixar* o sistema monetário, não se segue que houvesse necessidade de renovar todos os atos preexistentes tomados no mesmo sentido, a menos que se lançasse o país no caos até a reprodução inócua de velhas providências; muitos outros textos constitucionais autorizariam o mesmo raciocínio a evitar soluções catastróficas.

Assim, ainda que não se quisesse incluir a sub-rogação no impôsto de transmissão, e sim lançá-la à conta de atividade financeira residual, tolerada no art. 10, n.º VII, do Pacto de 1934, claro é que legítima seria a continuação de vigência das velhas leis fiscais de São Paulo.

Se o Estado devia reservar parte dêsse redito para entregar à União e aos Municípios, é assunto que aos recorrentes não interessa apurar, faltando-lhes qualidade e interêsse; aliás, a providência dispensaria lembrança expressa e a sanção estaria prevista na própria Carta Magna — passaria a arrecadação à União, com o compromisso de devolver essa certa parte ao Estado e ao Município.

Não consta que a União e os Municípios houvessem em parte alguma reclamado, com ou sem ressalva expressa na lei local, o que seria indiferente sua cota, quer em São Paulo, quer nos demais Estados e neste Distrito, onde o tributo continuou a ser cobrado sem rateio.

Prosseguindo no desenvolvimento da premissa por mim recusada, isto é, a de revogação presumida do impôsto em 1934, os recorrentes argumentaram que a Consolidação fiscal de 1937 não importou em *criação*, nem esta se verificou no regime da Constituição de 10 de novembro, que, no art. 24, permitiria a adoção de outros impostos não discriminados, já sem qualquer ônus, quanto à distribuição da receita assim obtida.

Mas, como não havia necessidade de *criação* em 1934, também não seria ela exigida em 1937, paralisando-se apenas a participação que os órgãos centrais tivessem direito sôbre o tributo naquele período.

Daí a inteira impertinência da argumentação em tôrno da lei repristinatória, que de acôrdo com a boa doutrina a nova Lei de Introdução ao Código Civil exigiu:

> Art. 2.º, § 3.º. Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência."

Mas, já vimos, o preceito não tem aplicação à espécie, desde que falha a premissa maior — não houve revogação expressa, ou tácita, do impôsto, quase centenàriamente ligado à transmissão da propriedade e que mesmo com caráter autônomo estaria incluído na esfera tributária dos Estados, segundo reconhecem os próprios recorrentes, perante as Cartas de 91, 34 e 37.

Daí a impossibilidade de se concluir pela abolição de forte renda local, sem clara demonstração de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Conheço, pois, do recurso, mas lhe nego provimento.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Castro Nunes (Relator) — Sr. Presidente, como disse em aparte, tôda a questão está em saber se o impôsto em causa pode ser admitido como de transmissão: se é possível admitir como modalidade do impôsto de transmissão *inter vivos* o impôsto de sub-rogação.

Isso importa em medir a craveira do impôsto de transmissão, em definir a competência constitucional dos Estados no uso dessa categoria tributária. E da solução negativa, surge outra indagação: saber se pode ser admitido na competência concorrente, questão também de indole constitucional, e ambas relevantes.

VOTO

O Sr. Ministro Goulart de Oliveira — Sr. Presidente, estou de acôrdo com o Sr. Ministro Filadelfo Azevedo.

VOTO

O Sr. Ministro Valdemar Falcão — Sr. Presidente, o eminente Sr. Ministro Relator demonstrou, com muita proficiência, que a espécie aflorava questão constitucional assim discriminada: em primeiro lugar, saber se o impôsto de sub-rogação em hipótese poderia ser entendido como impôsto de transmissão *inter vivos*, porque, assim, seria êle da competência, tributária dos Estados, exclusivamente: segundo, se na hipótese de assim não poder ser considerado, tal tributação entraria naquela classe dos impostos que se poderiam chamar de *competência tributária concorrente*, isto é, cobráveis, indiferentemente, pela União, pelos Estados ou pelos Municípios; terceiro, se poderia o Executivo estadual paulista, em abril de 1937, criar êsse *impôsto de sub-rogação*, dentro da convicção de que se trataria de impôsto praticável, porque estaria dentro daquela classe de impostos compreendidos na competência comum a que me referi.

S. Excia. demonstrou muito bem que a evolução desse impôsto, em nosso regime tributário, desde o Brasil colonial, se processou irregularmente. Veio, a princípio, com uma modalidade distinta, com caráter próprio de impôsto de sub-rogação, mas depois se confundiu com o próprio impôsto de transição. Entretanto, ninguém pode recusar a afirmação de que, dentro do conceito técnico do impôsto de transmissão, êsse impôsto de sub-rogação não pode ser compreendido como tal; escapa êle, de fato, à conceituação técnica desse tributo, vale dizer, do impôsto de transmissão de propriedade.

O eminente Sr. Ministro Relator demonstrou, com muita competência, que, na verdade, êsse impôsto de sub-rogação não era, verdadeiramente, im-

pôsto de transmissão, porque repugnava à natureza da própria sub-rogação do direito civil a idéia de transferência de propriedade. Creio, também, com S. Ex. que, não podendo êsse tributo ser equiparado ao impôsto de transmissão de propriedade, não se acha, assim, compreendido dentro da competência tributária exclusiva dos Estados, à luz do atual art. 23, I, letras *b* e *c*, da Carta Constitucional vigente; pode, pois, enquadrar-se como tributo de competência concorrente. E o art. 24 da Carta Constitucional vigente, *in principio* prevê essa possibilidade de tributação, de referência aos Estados. O Sr. Ministro Relator situou muito bem a questão, dizendo que, desde que não havia alegação de bi-tributação, desde que não havia colisão entre os poderes públicos competentes para decretar a tributação, abrindo-se então ensejo a que se dissesse qual dos impostos seria o que deveria prevalecer, no caso — podia ser mantida a tributação questionada nestes autos, não havendo, pois, como ser a mesma fulminada como inconstitucional, porque, em verdade, não incida, atualmente, em nenhuma das proibições constitucionais que se inscrevem na atual Carta Política.

Evidentemente, S. Ex. tem tôda razão e, dada essa explicação, adiro ao ponto de vista de S. Ex., concluindo, com S. Excia., que, até agora, não há qualquer inconstitucionalidade a ser decretada.

VOTO

O Sr. Ministro Aníbal Freire — Sr. Presidente, estou de acôrdo com as conclusões do Sr. Ministro Relator.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Decidiram unânimemente não ser inconstitucional o dispositivo impugnado, voltando os autos à Turma.