IMPÓSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS INCORPÓREOS — ABERTURA DA SUCESSÃO — LIQUIDAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DOS VALORES DA HERANÇA

— A interpretação que pretendesse conferir o tributo pela sucessão mortis causa em bens incorpóreos, ao Estado em que se fizesse o inventário, estabeleceria a contradição entre os termos do art. 23, § 4.º, da Constituição, e tornaria necessário que se cancelasse, na última parte da mesma disposição, os termos “em outro Estado”.

— Para efeitos fiscais, os bens incorpóreos devem-se considerar situados no lugar em que fôr obtido o proveito patrimonial que asseguram. O imposto é devido ao fisco em cujo território se produz a riqueza.

— Interpretação do art. 23, § 4.º, da Constituição.

PARECER

I. No dia 28 de agosto de 1941, faleceu no município de Madre de Deus, no Estado de Pernambuco, o cônego Benigno Carlos Pereira de Lira. Promoveu-se o inventário de seu espólio naquele município e no de São José da Laje, no Estado de Alagoas. Tendo o M.M. Juiz de Madre de Deus suscitado o conflito de jurisdições, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em acórdão de 27 de janeiro de 1942, que era competente para o inventário o juízo do município pernambucano.

A maior parte do espólio consistia, porém, em 2.100 ações da Usina Serra Grande S. A., situada em Alagoas.

O Governo deste Estado, por dec.-lei n.º 2.749, de 22 de abril de 1942, dispôs que se consideravam situados em seu território, para efeito do pagamento do imposto de transmissão de propriedade *mortis-causa*, “as ações de sociedades anônimas ou em comandita e as cotas de sociedade de responsabilidade limitada com sede no Estado” (art 2.º, § 3.º, b).

O decreto-lei de Pernambuco, n.º 456, de 22 de janeiro de 1940, art. 2.º, estabelece, ao invés, que o imposto de transmissão, *causa mortis*, de ações, das sociedades anônimas, esteja onde estiver sua sede, é devido ao Estado, quando ali fôr aberta sucessão.

Em exposição de motivos de 14 de setembro de 1942, dirigiu-se o Governo de Alagoas ao Exmo. Sr. Ministro da Justiça, para que este aconselhasse a decisão conveniente ao Estado, que não desejava "suscitar o conflito de atribuições perante o Supremo Tribunal, já para não litigar com um Estado vizinho, já para não pôr em xeque a legislação federal (Decreto-lei n.º 2.224), já para não abalar as situações jurídicas constituídas por essa legislação e as dos Estados que a tomaram por modelo".

II. De acordo com a maioria da Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais, o Exmo. Sr. Ministro da Justiça entendeu que o art. 23, § 4.º, da Constituição somente atribui ao Estado em que se abrir a sucessão o imposto relativo à transferência de bens incorpóreos, quando estes forem no mesmo Estado liquidados ou transferidos aos herdeiros. O princípio adotado na Constituição de 1937 é diverso do que fora acolhido na Constituição de 1934, art. 8.º, § 4.º. Esta concedeu ao Estado onde se houvesse aberto a sucessão o imposto citado; aquela concedeu-o ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros. Como disse o prof. FRANCISCO CAMPOS em resposta à consulta que lhe dirigiu o Estado de Alagoas, "o legislador constituinte de 37 quis rever uma hipótese não contemplada na Constituição de 34, precisamente a dos bens incorpóreos que, inventariados em um Estado, só podem ser transferidos aos herdeiros em território de outro Estado".

O Governo Federal já adotou a interpretação referida no dec.-lei n.º 2.224, de 23 de maio de 1940, onde se inseriu, no art. 1.º, § 3.º, a seguinte regra: Consideram-se situados no Distrito Federal para efeito de pagamento do imposto de transmissão de propriedade *causa mortis*, além dos bens corpóreos, a) os títulos de crédito; b) as ações de sociedades anônimas ou em comandita e as cotas das sociedades de responsabilidade limitada, com sede no Distrito Federal; c)". Foi esta mesma regra que o decreto-lei de Alagoas n.º 2.749 estabeleceu no art. 2.º, § 3.º.

Propôs, deste modo, aquela autoridade, ao Exmo. Sr. Presidente da República, que se recomendasse ao Governo de Pernambuco a modificação do dec.-lei n.º 456, "para colocá-lo de acordo com a interpretação ora dada ao § 4.º do art. 23 da Constituição."

As duas Interventorias foram cientificadas da aprovação que o Exmo. Sr. Presidente da República dera, em 7 de junho de 1943, à proposta.

III. A Interventoria Federal no Estado de Pernambuco comunicou, entretanto, ao Ministério da Justiça, que "todos os conflitos de interesses e todas as controvérsias jurídicas" suscitados no inventário do cônego Benigno Pereira de Lira haviam sido julgados pela justiça de Pernambuco em decisões que se tornaram irrecorríveis. A modificação da lei pernambucana seria, pois, ineficaz quanto ao passado, "e sujeita de futuro à fulminação judiciária de inconstitucionalidade", porque o dec.-lei n.º 455 obedece ao art. 23, § 4.º, da Constituição. O caminho para se resolver a dificuldade "estaria na reforma do texto constitucional — a qual determinaria uma aplicação uniforme a todos os Estados e uma única inteligência da lei por parte de todos os Tribunais".

IV. No exame que fez da réplica da Interventoria, o Dr. Teodoro Arthou salientou que a lei federal tomada por modelo do dec.-lei de Alagoas n.º 2.749 vigora no Distrito Federal desde 23 de maio de 1940, sem que haja notícia de que houvesse algum tribunal declarado sua inconstitucionalidade. Além disto, a eficácia da modificação recomendada ao Governo de Pernambuco não poderia ser invalidada por sentenças proferidas no inventário, que não passam em julgado, "podendo ser, a qualquer tempo, modificadas, sobre-

tudo quando há concordância das partes". A autorização dada pelo Exmo. Sr. Presidente da República, permitiu, afinal, que o fisco de Pernambuco "abrisse mão do direito que lhe fôra reconhecido, quer restituindo o dinheiro já recebido, quer deixando de receber a importância calculada". Concluiu, assim, o Dr. Teodoro Arthou que não se justifica a medida pleiteada pela Inventoria de Pernambuco.

V. Em conflito de jurisdição suscitado pelo inventariante do espólio do cônego Benigno Pereira de Lira, foi submetida ao julgamento do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 18 de novembro de 1942, a questão sobre a Fazenda competente para haver o imposto de transmissão das ações da Usina Serra Grande.

O inventariante, intimado pelo procurador da Fazenda de Alagoas a pagar o imposto nos termos do dec.-lei n.º 2.749, requereu ao juiz do inventário que fôsse cumprida a intimação. A autoridade pernambucana indeferiu o requerimento, por considerar inconstitucional a pretensão da Fazenda de Alagoas. Ante a insistência desta, o inventariante suscitou o conflito, de que, porém, o Supremo Tribunal não conheceu, "porque não está, e nem poderia estar em causa", disse o relator, "qualquer jurisdição, e sim o direito do interessado, perante a justiça, dada como competente, para seu conhecimento e resolução" (*Jurisprudência*, em *Diário da Justiça*, de 8-6-1943, págs. 2.465 e segs.).

VI. Foi incluída no substitutivo apresentado pela Comissão Constitucional ao anteprojeto da Constituição de 1934, no art. 16, parág. único, a seguinte regra: "O imposto sobre a transmissão de bens corpóreos cabe aos Estados em cujo território se achem situados, e, sobre a transmissão, *causa mortis* de créditos, títulos e demais bens incorpóreos, aos Estados em que se tiver aberto a sucessão. Quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado onde os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros" (*Diário da Assembléia Nacional* de 7 de março de 1934, pág. 1.209).

Esta regra passou, com pequenas alterações de forma, ao texto de 16 de julho de 1934, no art. 8.º, § 4.º.

A Constituição de 1937 alterou, porém, a disposição, na parte relativa à transferência, por morte, de bens incorpóreos, estabelecendo que o imposto seria devido ao Estado em cujo território se houvesse aberto a sucessão, salvo se aquêles bens houvessem de ser liquidados, ou transferidos aos herdeiros em outro Estado. Neste caso, determinou a Constituição de 1937 que se procedesse como na hipótese de sucessão aberta no estrangeiro.

A interpretação que pretendesse conferir o tributo pela sucessão *mortis causa* em bens incorpóreos ao Estado em que se fizesse o inventário estabeleceria a contradição entre os termos do citado art. 23, § 4.º, e tornaria necessário que se cancelasse, na última parte da mesma disposição, os termos "em outro Estado".

É sabidamente imprecisa a distinção entre bens corpóreos e os incorpóreos. Os romanistas não conseguiram entender-se sobre a divisão das *res* em *incorporales* e *corporales*. Certamente, porém, a nossa Constituição afastou-se do critério que opõe coisas, *res quae tangi possunt*, a direitos *res quae tangi non possunt*, para aceitar a doutrina segundo a qual coisas incorpóreas, *quae in iure consistunt*, são as "que não existem materialmente, mas apenas por força de abstração lógico-jurídica". Bens incorpóreos serão, dêste modo, o direito ao nome, os direitos de autor, de inventor, de marcas, as insígnias, os direitos de crédito (C. FADDA e P. E. BENSA, em notas a *Il diritto delle Pandette*, de WINDSCHEID, vol. IV, 1926, págs. 152, f, e págs. 183, g).

Na Constituição de 1934 a situação dos bens incorpóreos assumia importância apenas quando a sucessão se abrisse no estrangeiro. A Constituição de 1937 deu, entretanto, relêvo ao caso de se acharem aqueles bens em Estado diverso do em que se devesse fazer o inventário do espólio, atribuindo o imposto de transmissão sempre ao Estado onde se tivesse de liquidar o valor dos bens incorpóreos ou onde fossem estes transferidos aos herdeiros.

Os bens incorpóreos acima referidos não têm, rigorosamente, situação. Para efeitos fiscais, entretanto, devem-se considerar situados no lugar em que fôr obtido o proveito patrimonial que asseguram. O imposto é devido ao fisco em cujo território se produz a riqueza. Esta regra, observada quanto à transmissão dos bens corpóreos, vigora também, de acôrdo com a Constituição de 1937, na transferência *mortis causa* dos bens incorpóreos. Os direitos de crédito estarão, dêste modo, situados no lugar em que se tiver de efetuar o pagamento; o nome, as marcas e as insígnias, no lugar do estabelecimento que as usar; os direitos de autor ou de inventor, no lugar em que forem editadas as obras ou produzidos os objetos patenteados.

Os títulos de crédito constitutivos, ou necessários e suficientes para o exercício do direito nêles incorporado, não são bens incorpóreos, são coisas móveis. Tendo-os equiparado, no art. 23, § 4.º, aos bens incorpóreos, a Constituição estabeleceu, contudo, que o imposto devido pela transmissão aos herdeiros fôsse pago no lugar em que se realizasse a tradição dos títulos. Somente aos títulos de crédito constitutivos pode referir-se o citado art. 23, § 4.º, quando fala em valores transferidos, entregues, aos herdeiros, pois os bens incorpóreos não podem ser objeto de tradição (*incorporales res traditionem... non recipere manifestum est*, D.41.1.43, § 1).

Adotando esta interpretação do mencionado art. 23, § 4.º, o Exmo. Sr. Presidente da República estabeleceu, no decreto-lei n.º 2.224, que se consideram situados no Distrito Federal: a) os títulos de crédito que, por ato do *de cujus*, aqui se encontrarem, guardados em cofres ou confiados a depositários; b) as ações ou as cotas em sociedades de capitais que tenham sede nesta cidade; c) o quinhão pertencente ao espólio em sociedades de que fizesse parte o *de cujus*, quando as mesmas tenham seu principal estabelecimento nesta Capital.

O Estado de Alagoas repetiu estas mesmas disposições no dec.-lei n.º 2.749, que deu nova redação ao art. 2.º do Livro IV de dec.-lei n.º 2.723, de 30 de dezembro de 1941.

VII. Vê-se, pelo exposto, que a regra constitucional do art. 23, § 4.º, não foi observada no dec.-lei de Pernambuco n.º 456, art. 2.º O imposto pela transmissão *mortis causa* das ações de sociedades tem de ser pago no lugar em que se realizar a tradição dos títulos aos herdeiros, quando as ações forem ao portador, ou no em que se tiver de averbar a transferência das ações nominativas (dec.-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940, art. 27 e § 1.º). Esta consequência necessária da disposição constitucional foi repelida na lei pernambucana, que considera devido sempre ao Estado em que se tiver aberto a sucessão o imposto de transferência das ações de sociedades anônimas, onde quer que estas tenham a sede.

Cumpre, assim, ao Govêrno de Pernambuco, harmonizar sua lei sôbre o imposto de transmissão com o preceito constitucional, cujo sentido o Exmo. Sr. Presidente da República já fixou no dec.-lei n.º 2.224, de 1940, e na aprovação que deu, em 7 de junho de 1943, à exposição de motivos do Ministério da Justiça no caso presente.

Para se corrigirem os efeitos da aplicação do citado art. 2.º do dec.-lei n.º 456, é bastante que se determine a observância das novas disposições nos inventários em que ainda não se houver pago o impôsto e que se permita a restituição do tributo já arrecadado. Os herdeiros ficarão, assim, isentos de contribuir para dois fiscos pela transmissão dos mesmos bens.

VIII. É, pois, meu parecer que, em resposta à comunicação da Interventoria Federal no Estado de Pernambuco, se deve insistir pelo cumprimento da recomendação feita de acôrdo com o despacho do Exmo. Sr. Presidente da República. Este despacho não só demonstra a inoportunidade de se reformar a disposição do art. 23, § 4.º, mas ainda autoriza aquela Interventoria a adotar, em lei, as providências necessárias a que se corrijam os efeitos da aplicação dada ao art. 2.º do dec.-lei n.º 456.

Rio de Janeiro, 1944. — *Hahnemann Guimarães*, Consultor Geral da República