

cioná-lo ali *expressis verbis*, porque a definição do fato gerador, dada em termos genéricos pelo *caput*, já fornecia moldura apta a enquadrá-lo.

Repare-se que tampouco a “alienação de domínio direto” (nem, aliás, a de domínio útil) aparecia no elenco das espécies tributáveis. Só no artigo 10, ao fixar a base de cálculo do imposto, é que o referido diploma fazia menção expressa à primeira dessas figuras (inciso IX). E só aí, também, é que aludia a “compras e vendas e contratos equivalentes” (inciso I). A explicação é a mesma, num caso e noutro. Registre-se, de passagem: nem sequer nesse dispositivo se falava expressamente da transferência do domínio útil. Estava, decerto, compreendida na fórmula genérica dos “contratos equivalentes” à compra e venda, ou, se gratuita, na das “doações em geral” (inciso II). E, como tal, sempre foi tida, corretamente, por suscetível de tributação.

2. Passemos, agora, ao Título II da Parte Especial do Código Tributário (Lei n.º 672, de 9-12-1964), que trata do imposto de transmissão *inter vivos*. Não se depara aí, nem noutro dispositivo qualquer da lei, revogação total do Decreto-lei n.º 9.626. O art. 71, que não interessa ao objeto da consulta, limita-se a dar nova redação ao parágrafo único do art. 4.º do anterior diploma. Os arts. 72 e 73 apenas derogam os arts. 9.º e 10 do Decreto-lei n.º 9.626, *ambos relativos à base do cálculo, não propriamente à configuração das espécies tributáveis*.

Subsistem, pois, os dispositivos do Decreto-lei n.º 9.626 que não sejam incompatíveis com o sistema do Código. E entre eles está certamente o art. 1.º acima transcrito, continuando a valer, assim, a definição genérica, que nêle se ministra, do fato gerador do imposto. Só isso já basta, ao que penso, para afastar qualquer dúvida sobre a matéria da consulta, porque ninguém contestará que a alienação do domínio direto constitua uma “transferência de bem imóvel”, “a título oneroso ou gratuito”, “em virtude de ato praticado *inter vivos*”. Aí está a “previsão expressa, inequívoca, da lei”, com muita razão considerada indispensável pela digna autoridade consulente para legitimar a tributação. Com efeito, *nullum tributum sine lege*; mas, no caso, *legem habemus*.

3. E a omissão da Lei n.º 672, quando, nos arts. 72 e 73, ao estabelecer os novos critérios de fixação da base do cálculo, deixa de reproduzir a fórmula “alienação de domínio direto”, constante do art. 10, IX, do Decreto-lei n.º 9.626, na sua redação primitiva? Não me parece, salvo melhor juízo, minimamente relevante. Talvez, por amor à técnica, devesse o legislador tê-la contemplado de maneira expressa. No Decreto-lei número 9.626 esquecera-lhe, como já se notou, a transferência do domínio útil; no novo diploma, esqueceu-lhe a do direto. Falhas a que estamos — hélas! — bastante acostumados, nessa e noutras matérias...

Na espécie, porém, e felizmente, o cochilo não tem consequências práticas. Além de estar o negócio de que se trata inequivocamente abrangido pela definição do art. 1.º do Decreto-lei n.º 9.626, ainda em vigor — o que exclui, repita-se, qualquer dúvida sobre a incidência do tributo — no próprio art. 72 do Código Tributário acham-se fórmulas suficientemente amplas para contê-lo. O inciso I, com efeito, alude a “compras e vendas

e atos equivalentes” e a “doações em geral”. A figura em questão não escapa de acomodar-se num desses moldes.

Realmente, a circunstância de estar certo bem gravado de direito real na coisa alheia não desfigura, na essência, os negócios jurídicos que o tenham por objeto. Compra e venda ou doação de imóvel sob usufruto é sempre compra e venda ou doação de imóvel. Assim também, quando se aliena o domínio direto de bem enfiteutico, o contrato que serve de título à transferência ou é compra e venda, se há preço a ser pago, ou doação, se gratuito o ato. Mais comumente compra e venda, já que em casos tais a onerosidade é a regra, e a gratuidade a exceção.

Pouco importa que o enfiteuticador transfira ao adquirente, de fato, uma propriedade quase completamente vazia de seu conteúdo econômico. A figura jurídica permanece inalterada. O próprio Código Civil, no artigo 684, usa a expressão “vender” em relação ao domínio direto, como a emprega, alhures, no tocante ao domínio útil. “O domínio transmite-se a causa de morte, ou por ato jurídico entre vivos. *Os princípios são os que regem qualquer alienação de domínio*”, ensina com a precisão do costume PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado*, t. XVIII, página 92 (grifei). E o mestre está aí a falar do direito do enfiteuticador, frisando noutra passagem que a enfiteuse “é, no sistema jurídico brasileiro, o direito real limitado de maior conteúdo”, mas “não é outro domínio”, constituindo as expressões “domínio direto” e “domínio útil” “reminiscências só verbais, que não correspondem à natureza do direito real de enfiteuse” (*ibid.*, pág. 66). Por outro lado, como é óbvio, o que se diz da compra e venda dir-se-á também, *mutatis mutandis*, da doação.

Tenho, portanto, como exigível, ainda após a entrada em vigor do Código Tributário estadual, o imposto de transmissão *inter vivos* nas hipóteses de transferência do domínio direto, quer a título oneroso, quer gratuito — assimilada, ali, à compra e venda, e aqui, à doação.

Sub censura.

Rio de Janeiro, 25 de janeiro de 1966.

JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA
Procurador do Estado

IMPÓSTO DE TRANSMISSÃO “INTER-VIVOS”. TRANSFERÊNCIAS A TÍTULO GRATUITO

I

1. No período anterior à publicação do Decreto-lei n.º 2.224, de 20 de maio de 1940, as *doações em geral*, as *renúncias*, as *desistências* e as *cessões gratuitas* ou *onerosas do direito e ação a herança ou legado*, estavam sujeitas, como atos jurídicos praticados *inter-vivos*, a uma taxa

fixa de 10% (dez por cento), prevista no item IV da tabela anexa ao Decreto n.º 1.787, de 2 de janeiro de 1917.

2. Ao modificar a legislação, aliás várias vezes alterada, sobre os impostos *causa mortis* e *inter vivos*, o Decreto-lei n.º 2.224, de 1940, além de fixar, no art. 5.º, nova tabela progressiva para a cobrança do imposto *causa mortis*, assim dispôs no § 1.º desse preceito legal:

“As mesmas taxas serão aplicadas às doações”.

3. Desta sensível alteração do sistema vigente, resultou que apenas nas doações o imposto passou a ser calculado tendo em atenção a existência, ou não, de parentesco entre o doador e o donatário, de acordo com a referida tabela progressiva.

Nesse diploma nenhum dispositivo modificou a taxa das renúncias, desistências e cessões, que continuaram a pagar o imposto *inter vivos* fixo de 10% (dez por cento).

4. Ao dispor sobre o imposto de transmissão de propriedade *inter vivos*, o Decreto-lei n.º 9.626, de 22 agosto de 1946, não modificou as regras supra expostas daquele outro decreto-lei, salvo na taxa do *inter vivos*, que passou a ser de 9% (nove por cento) para a compra e venda e outros atos.

Ao contrário, reafirmou-as, como se verifica, no tocante às doações, do texto do seu art. 8.º:

“As doações *inter vivos* aplicam-se as mesmas taxas de transmissão *causa mortis*”,

sendo o referido Decreto-lei acompanhado de uma tabela, cópia fiel da que fôra parte integrante do art. 5.º do Decreto-lei n.º 2.224, e que veio a ser publicada sob o título “Doações”.

No tocante às renúncias e desistências, o mesmo Decreto-lei n.º 9.626, de 1946, no seu art. 1.º, após fixar a regra de que o imposto *inter vivos* recairia sobre atos de transferência de bens imóveis a título oneroso ou gratuito, enunciou-os em vários incisos do seu parágrafo único e expressamente se referiu à sua incidência sobre as renúncias, desistências e outros atos, inclusive doações e cessões do art. 3.º, declarando quem os deveria satisfazer.

Por outro lado, no art. 10 e seus incisos, esse diploma legal dispôs que nas doações o imposto seria calculado sobre o valor declarado do bem, e nas renúncias, desistências e cessões sobre o valor do quinhão ou quinhões cedidos (incisos II e IV).

Finalmente, o mesmo Decreto-lei, após as Disposições Finais, fêz-se acompanhar, além da tabela de “Doações” acima referida, de uma em anexo sob o título “Taxas”, onde se prescreveu que o imposto na “desistência ou renúncia a herança ou legado”, além de outros atos, seria de 9% (nove por cento).

5. Desta forma, após o advento do Decreto-lei n.º 9.626, de 1946, as doações continuaram a pagar imposto de transmissão *inter vivos* idêntico ao *causa mortis*, de acordo com a tabela de “Doações”, e as renúncias, desistências e cessões do direito e ação a herança e *inter vivos* um fixo de 9% (nove por cento).

II

6. A publicação da Lei n.º 899, de 28 de novembro de 1957, trouxe sensível reforma ao sistema.

Pela primeira vez se unificou a incidência do imposto *inter vivos*, calculado à base da tabela do *causa mortis*, a todos os atos de transferência a título gratuito, no texto do inciso I, do art. 64, assim redigido:

“O imposto nas transferências a título gratuito será calculado de acordo com a tabela anexa ao Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946, aumentadas as percentagens da mesma em 10% (dez por cento)”.

Desta sorte, todos os atos de “transferência a título gratuito” decorrentes de doações, renúncias e desistências de quinhões em inventários, e até cessões a título gratuito de direito e ação a herança ou legado, passaram a pagar o imposto com base na tabela de “Doações” anexa ao Decreto-lei n.º 9.626, de 1946.

7. No mês de outubro de 1960, contudo, o sistema sofreu nova alteração, ao ser publicada a Lei n.º 14, de 24 desse mês e ano. No art. 113 assim se preceituou:

“Passa a ter a seguinte redação o inciso I do art. 64 da Lei n.º 899, de 28 de novembro de 1957:

“Art. 64

I — Excetuando-se a cessão do direito e ação a herança ou legado, cuja alíquota será de 9% (nove por cento), o imposto, nas transferências a título gratuito, será calculado de acordo com a tabela anexa ao Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946, aumentadas as percentagens da mesma em 10% (dez por cento)”.

A modificação, como se vê, só afetou a cessão do direito e ação a herança ou legado, cuja incidência voltou a ser a mesma do Decreto-lei n.º 9.626, de 1946 (anexo de “Taxas”, item I).

8. A Lei n.º 242, de 26 de novembro de 1962, entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 1963, embora haja substituído a tabela do imposto *causa mortis* (art. 66), não modificou em coisa alguma a legislação vigente sobre o imposto *inter vivos*.

A omissão no tocante aos atos de “transferência a título gratuito”, que desde 1957 pagavam o *inter vivos* pela tabela de “Doações” de 1946, perfeitamente idêntica à tabela do *causa mortis* de 1940, causou sensível prejuízo aos cofres estaduais, que viram a sua receita diminuir, não só por esse motivo, como pela circunstância da base do novo imposto sucessório sobre imóveis se fundar no valor locativo ou padronizado, quando o imóvel tivesse construção (art. 67, § 1.º, inciso II).

9. A nova Lei n.º 672, de 9 de dezembro de 1964, entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 1965, todavia, procurou atenuar a aspereza da lei anterior, mas trouxe a lume certas dúvidas, objeto de apreciação do presente parecer, no tocante às “transferências a título gratuito”.

III

10. Lê-se no art. 82 da Lei n.º 672, de 1964, o seguinte (os grifos são nossos):

“Ficam revogados o § 2.º do art. 5.º do Decreto-lei número 2.224, de 23 de maio de 1940; o parágrafo único do art. 9.º do Decreto-lei n.º 8.303, de 6 de dezembro de 1945; o inciso XIV do parágrafo único do art. 1.º, os arts. 2.º, 14, 15, 16 e 17, o § 4.º do art. 25 e a *Tabela de Doações do Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946*”.

Por outro lado, a mesma lei, nos arts. 72 e 73, ao dar nova redação aos arts. 9.º e 10.º do Decreto-lei n.º 9.626, de 1946, fixou, para as várias espécies de atos sujeitos ao imposto *inter vivos*, as bases para o cálculo do imposto, sendo para as doações (inciso I do novo art. 9.º) o “valor do bem” e para as desistências e renúncias (inciso II do art. 9.º) o “valor do legado, quinhão ou quinhões cedidos”, sem alterar, portanto, o que a antiga redação desses artigos dispunha a respeito.

Na nova redação do art. 10 é que o art. 73 veio considerar como “valor do bem”, em se tratando de imóveis, o que já dispunha o artigo 67, § 1.º da Lei n.º 242, de 1963, para o imposto *causa mortis*, ou seja, o cálculo à base do valor do imposto territorial, predial ou padronizado, conforme o caso.

11. A revogação pura e simples da chamada “Tabela de doações” do Decreto-lei n.º 9.626, de 1946, e a nova redação dos arts. 9.º e 10.º desse diploma ensejaram as seguintes dúvidas:

- a) teria a nova lei, por não haver fixado expressamente nova tabela de doações, que era aplicada indistintamente a todas as “transferências a título gratuito”, deixado tais atos sem alíquotas, de impostos de transmissão, quer *inter vivos*, quer *causa mortis*?
- b) teria a nova lei, ao se referir a doações, renúncias e desistências na nova redação dada ao art. 9.º do Decreto-lei

n.º 9.626, de 1946, passado a cobrar o imposto devido por esses atos à base do imposto *inter vivos* fixo de 9% (nove por cento), tal como ocorre com a compra e venda, a doação em pagamento, as cessões de direitos hereditários, etc.?

12. A conclusão pela afirmativa da primeira dúvida levaria ao absurdo de se admitir que o legislador deixara as doações em geral sem incidência fiscal.

Pessoa alguma, a partir do advento da Lei n.º 672, de 1964, passaria a vender imóveis e sim a doar, sem pagar imposto!

A segunda dúvida só seria admissível pela afirmativa, isto é, pela cobrança do imposto *inter vivos* fixo de 9% (nove por cento), se tivesse havido, realmente, revogação do sistema anterior de taxaço das doações e outros atos gratuitos, pela tabela do imposto *causa mortis*.

IV

13. Inexistiu essa revogação do sistema, como passaremos a demonstrar. O Código Civil assim dispõe nos §§ 1.º e 2.º do art. 2.º da Lei de Introdução (os grifos são nossos):

“§ 1.º A lei posterior revoga a anterior quando *expressamente* o declare, quando seja *com ela incompatível* ou quando *regule inteiramente* a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2.º A lei nova, que estabeleça disposições gerais e *especiais a par das já existentes*, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Qual foi o objeto da revogação do art. 82?

O sistema vigente de taxaço ou a tabela que até então vigorava sob o título de “Tabela de Doações”?

Evidentemente foi a Tabela, pois claramente a ela se referiu o dispositivo revogador.

O sistema não foi afetado, por não ser incompatível com o texto da revogação e também por ser este omisso no tocante à nova forma de se regular a matéria.

Por outro lado, a lei nova, ao derogar a tabela em disposição especial, não revogou nem modificou as regras gerais da lei anterior.

14. Partindo desses pressupostos, qual a base do sistema não atingido pela disposição especial revogadora da “Tabela de Doações”?

Evidentemente a regra geral do art. 8.º do Decreto-lei n.º 9.626, de 1946, já acima transcrita:

“As doações *inter vivos* aplicam-se as mesmas taxas de transmissão *causa mortis*”,

princípio êsse que fôra estendido a tôdas as “Transferências a Título Gratuito” pelo inciso I, do art. 64 da Lei n.º 899, de 1957 e mantido na nova redação que lhe fôra dada pelo art. 113 da Lei n.º 14, de 24 de outubro de 1960.

O que o art. 82 da Lei n.º 672, de 1964 veio a revogar, portanto, foi a parte final do aludido art. 113 da Lei n.º 14 de 1960, ou seja a “Tabela de Doações” anexa ao Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946, e o aumento das suas taxas em 10% (dez por cento).

15. Se o sistema, se a regra geral do art. 8.º do Decreto-lei n.º 9.626, de 1946, extensiva a tôdas as transferências a título gratuito, não foi alterada pela disposição legal revogadora da tabela que a acompanhava, como cumprir essa regra geral? De uma única forma: aplicando as Taxas de Transmissão Causa Mortis previstas na nova lei, ou seja a tabela que acompanhou o seu art. 67, hoje em vigor não só para a transmissão *causa mortis*, como para todos os atos *inter vivos* de *transferência a título gratuito*, ou seja as *doações em geral*, as *renúncias* e as *desistências* de heranças ou legados em processos de inventário, bem como as *cessões gratuitas* do direito e ação a herança, tendo por base o “valor do bem” para as doações e o do “quinhão ou quinhões” nos demais casos.

16. Já para as *cessões onerosas* do direito e ação a herança, que se não enquadram nas “Transferências a Título Gratuito”, a taxa é outra, a prevista no já citado art. 113 da Lei n.º 14, de 24 de outubro de 1960, ou seja o *impôsto inter vivos* fixo de 9% (nove por cento) pois nenhuma lei posterior a modificou, salvo no tocante à sua base, que é a da avaliação judicial do quinhão ou quinhões cedidos, apurados no inventário tal como dispõe o art. 75, da Lei n.º 672, de 1964.

Êste o nosso parecer, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 11 de outubro de 1965.

OSWALDO DE MIRANDA FERRAZ
Procurador do Estado

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. AUTARQUIAS. TAXA JUDICIÁRIA

Invocando o art. 119 da Lei n.º 3.807, de 1960 (Lei Orgânica da Previdência Social), bem como os arts. 17 e 18 da Lei Estadual n.º 242, de 1962, o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários representou à Corregedoria da Justiça do Estado da Guanabara, contra a cobrança da *taxa judiciária* em processos judiciais de iniciativa daquela autarquia.

Solicitado a pronunciar-se, o Ilmo. Sr. Inspetor Geral de Rendas manifestou-se contrariamente à pretensão do IAPI, com base em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como na melhor exegese

do art. 31, V, *a*, da Constituição Federal. No mesmo sentido opinou a Procuradoria Geral da Justiça.

Posteriormente, o IAPC, a Caixa Econômica Federal do Rio de Janeiro e a Administração do Pôrto do Rio de Janeiro peticionaram, veiculando idêntica pretensão à do IAPI.

Em seguida, por solicitação do Exmo. Sr. Desembargador Corregedor, foi a Representação encaminhada à Procuradoria Geral do Estado, onde nos foi distribuída para parecer.

Cremos desnecessária, já a essa altura, análise mais exaustiva do art. 31, V, *a*, da Constituição Federal. A imunidade tributária assegurada à União, aos Estados e aos Municípios estende-se, como proclama pacífica hermenêutica, às autarquias. Entretanto, cinge-se essa imunidade a *impostos*, não atingindo, em consequência, as *taxas* e as *contribuições*. Efetivamente, reza o art. 31, V, que é proibido lançar *impostos*, e não *tributo* (denominação genérica, que abrangeria impostos, taxas e contribuições), sobre bens, rendas e serviços das entidades de direito público. Expresso é o mandamento constitucional, não excluindo da incidência fiscal as *taxas*. Essa exegese já se impusera em nossa melhor doutrina tributária de há longo tempo. O insigne RUBENS GOMES DE SOUSA, desde a 1.ª edição de seu *Compêndio de Legislação Tributária*, advertia:

“Todavia, no Brasil, o problema não surge, em virtude da imunidade recíproca assegurada pelo art. 31 da Constituição aos bens, rendas e serviços da União, dos Estados e dos Municípios: *entretanto, é preciso ressaltar que essa imunidade é restrita unicamente aos impostos, não se estendendo, portanto, às taxas e às contribuições*” (*Op. cit.*, pág. 57).

A tese acabou por cristalizar-se na jurisprudência, estando hoje incluída na *Súmula* do Supremo Tribunal Federal, onde figura sob o número 324, com o seguinte enunciado:

“A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal *não compreende as taxas*”.

Assim, o invocado art. 119 da Lei n.º 3.807, onde se asseguram às instituições de previdência social as regalias, privilégios e imunidades da União, é irrelevante à matéria em debate, pois tais imunidades se restringem aos *impostos*.

Também já atualmente são despidiendas as controvérsias quanto a terem, ou não, sido contempladas às autarquias no rol das imunidades do art. 31, V, da Constituição. Após amplo debate doutrinário, de que a *Revista de Direito da Procuradoria Geral* contém abundante registro, estratificou-se o entendimento favorável à inclusão das autarquias no elenco do benefício constitucional, eis que tais entidades mais não são que mera descentralização, ditada por motivos de dinâmica administrativa, da pró-